

Fradragsbegrensningene i merverdiavgiftsloven - §8-3 og § 8-4

Sammenliknet med Sverige og Danmark

Kandidatnummer: 569

Leveringsfrist: 25.04.2013

Antall ord: 17944



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	1
2	GENERELT OM MERVERDIAVGIFTSSYSTEMET	4
3	FRADRAGSRETTEEN I § 8-1.....	7
4	FRADRAGSBEGRENSNINGENE I § 8-3 OG § 8-4.....	8
4.1	A) Servering	10
4.1.2	Hvem er omfattet av begrensningen?.....	11
4.1.3	Særlig om take-away og catering.....	11
4.1.4	Tilfellene der det kun leies inn serveringspersonale	12
4.2	B) Kostnader vedrørende leie av selskapslokaler i forbindelse med servering.....	14
4.2.1	Tilfellene der det foregår en ren lokalleie	14
4.3	C) Kunst og antikviteter	18
4.3.1	Har det betydning for fradragsbegrensningen hvem bedriften kjøper kunst av?	18
4.3.2	Særlig om museer og gallerier	20
4.4	D) Kost og naturalavlønning	21
4.4.1	Hva omfattes av begrepet "kost"?	21
	Ordlyden "kost" sikter typisk til mat. Det som regnes som "næringsmidler" vil falle inn under her.	21
4.4.2	Hva omfattes av begrepet "naturalavlønning"?.....	22
	Etter en språklig forståelse av ordlyden "naturalavlønning" forstås avlønning i annet enn penger. Naturalavlønning kan således være fri bruk av mobiltelefon, gratis aviser, gratis parkeringsplass osv.	22
4.4.3	Hvem er omfattet av fradragsbegrensningen?.....	26
4.5	E) Representasjon	28
4.5.1	Hva omfattes representasjonsbegrepet?	28

4.5.2	Hvem er omfattet av representasjonsbegrepet?.....	28
4.6	F) Gaver og varer og tjenester til utdeling i reklameøyemed	30
4.6.1	Hva er å anse som gave etter denne bestemmelsen?	30
4.6.2	Varer og tjenester til utdeling i reklameøyemed	31
4.6.3	Gjelder fradragsbegrensningen for vareprøver?.....	33
4.6.4	Grensen mot rabattordninger.....	33
4.6.5	Unntak: Bagatellmessig verdi	34
4.6.6	Unntak: Utføres til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet	36
4.7	G) Oppføring, vedlikehold, innleie og drift av fast eiendom som skal dekke bolig - eller velferdsbehov, herunder løsøre og utstyr til slike eiendommer	36
4.7.1	Hva er omfattet av denne fradragsnektelsen?	36
4.7.2	Hva omfattes av ordlyden "fast eiendom"?	38
4.7.3	Foreligger det fradragsrett for oppføring og vedlikehold av bedriftskantiner?	40
5	§ 8-4 PERSONKJØRETØY	41
5.1	Hva omfattes av begrepene "anskaffelse, drift og vedlikehold"?	41
5.2	Hva menes med "personkjøretøy"?	41
5.3	Grensen mot persontransporttjeneste.....	43
5.4	Unntakene i § 8-4	44
6	FRADRAGSBEGRENSNINGENE I EU	49
7	FRADRAGSBEGRENSNINGENE ETTER SVENSK RETT	53
7.1	Servering.....	53
7.2	Kost og naturalavlønning	54
7.3	Representasjon	54
7.4	Gaver	56
7.5	«Stadigvarande bostad»	57
7.6	Personkjøretøy	58
7.7	Oppsummering	59

8	FRADRAGSBEGRENSNINGENE ETTER DANSK RETT	60
8.1	Restaurantkostnader.....	60
8.2	Kost og naturalavlønning	62
8.3	Representasjon.....	63
8.3.1	Reklame.....	64
8.4	Gaver	65
8.5	Bolig, fritidshjem, feriehjem osv.....	66
8.6	Personkjøretøy	66
9	TILBAKEBETALING AV MOMS FRA SVERIGE OG DANMARK	68
10	AVSLUTNING	70
11	LITTERATURLISTE	72
11.1	Lover.....	72
11.1.1	Internasjonale lover	72
11.2	Direktiver.....	72
11.3	Forskrifter	72
11.4	Forarbeider.....	73
11.5	Vedtak.....	73
11.6	Dommer	73
11.6.1	Høyesterett	73
11.6.2	Tingrett	74
11.7	Avgjørelser fra klagenemnda for merverdiavgift	74
11.8	Internasjonale avgjørelser.....	75
11.8.1	EU	75
11.8.2	Regjeringsretten	75
11.8.3	Høyesterett	75
11.8.4	Landsskatteretten.....	75
11.9	Uttalelser, Skriv, BFU etc.	75
11.10	Litteratur	76

11.11 Nettsider	76
-----------------------	----

1 Innledning

Denne avhandlingen tar for seg fradragsbegrensningene som følger av den norske merverdiavgiftsloven (mval).

Fradragsbegrensningene representerer et unntak fra hovedregelen i mval § 8-1 om at inngående mva¹ på alle varer og tjenester "til bruk" i virksomheten kan føres til fradrag.

Bestemmelsene som avskjærer fradragsretten finnes i § 8-3 og § 8-4.

Målet med avhandlingen er således å en gi innsikt i hva avgiftspliktige næringsdrivende likevel ikke kan fradragføre.

Oppgaven vil først og fremst ha fokus på den private næringsdrivende som avgiftssubjekt, men det er viktig å huske på at alle registrerte næringsdrivende er omfattet av regelverket. Dette gjelder uavhengig av om det er snakk om en statlig bedrift, i, institusjon, forening eller organisasjon. Det offentlige driver derimot ikke avgiftspliktig virksomhet.

Det vil også bli foretatt en sammenlikning av de norske reglene som begrenser fradragsretten med tilsvarende regler i svensk og dansk rett. Denne sammenlikningen er følgelig ikke like omfattende som gjennomgangen av norsk rett, da målet med fremstillingen der er å se forskjellene i avgiftskumulasjon for de respektive landene. For å kunne få den fulle forståelsen av svenske og danske regler er det viktig med et lite innblikk også i EU-retten på dette området. Denne vil derfor bli kort gjennomgått.

Lovens ordlyd vil her som ellers ved lovtolkning ha stor vekt. Når en arbeider med merverdiavgift er det også viktig å tenke på at en befinner seg på legalitetsprinsippets område, noe som medfører at det stilles strenge krav til hjemmel i lov, og følgelig også til lovtolkning, da reglene skal være enkle å forstå samt lett tilgjengelige.

¹ Den mva som er lagt til prisen ved kjøp av en vare eller tjeneste og som kan kreves til fradrag i oppgjøret med avgiftsmyndighetene dersom en er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jfr. også § 1-3 f.

Merverdiavgiftsforskriften (FMVA) er en ytterst relevant rettskilde, og må tillegges tilnærmet lik vekt som selve loven, da denne presiserer og utdyper denne.

På merverdiavgiftens område er Stortingets årlige avgiftsvedtak det viktigste vedtak. Vedtaket er gitt med hjemmel i grunnlovens (Grl) § 75 a) som gir Stortinget myndighet til å pålegge avgifter, herunder hvor store disse skal være.

Hva gjelder forarbeider eksisterer det både nye og gamle, da den nye mva som trådte i kraft i 2009 avløste den gamle loven fra 1969. Forarbeidene som eksisterer fra den gamle mva-loven kan allikevel fortsatt være med å belyse den nye lovs bestemmelser, da rettstilstanden har holdt seg noenlunde uendret.

Hva gjelder rettspraksis er det få saker som omhandler fradragsbegrensningene. Derimot eksisterer det en mengde med klagenemndsavgjørelser fra klagenemnda for merverdiavgift (KMVA) som vil være til stor hjelp når lovbestemmelsenes innhold skal klarlegges.

Selv om slik praksis vil være formelt veiledende ² vil slike avgjørelser uavhengig av dette kunne tillegges en viss vekt- spesielt om denne praksisen er konsekvent og langvarig.

Den juridiske litteratur (herunder lovkommentarer, veiledninger og andre juridiske bøker) vil også utgjøre relevante rettskildefaktorer. De vil allikevel ikke tillegges like stor vekt som de formelt bindende rettskildene.

Merverdiavgiftshåndboken som er en gjengivelse av etatens oppfatning av gjeldende rett, vil også være en slik formelt veiledende rettskilde. Det samme gjelder Skattedirektoratets meldinger, som er rundskriv som angir hvordan direktoratet mener lovgivningen skal anvendes av lokale og regionale myndigheter.

Også bindende forhåndsuttalelser (BFU) og tolknings- og prinsipputtalelser vil være relevante rettskildefaktorer ved tolkningen.

² Formelt veiledende vil si at den knytter seg til en formelt bindende kilde, f.eks. lov, jfr. Bedriftsskatterett, Arvid Aage Skar, Tor S Kildal.

Som ellers vil reelle hensyn (rimelighetsbetraktninger) kunne bidra til et riktig tolkningsresultat der det ellers skulle være tvil.

Hva gjelder rettskildebruken for Sverige og Danmarks vedkommende er det flere steder tatt utgangspunkt i lov og tilhørende veiledning utarbeidet av avgiftsmyndighetene. Det er viktig å merke seg at slike veiledninger ikke har en stor rettskildemessig vekt, idet de kun er veiledninger. Allikevel vil de gi anvisninger på hvordan gjeldende rett er å forstå. Samtidig kan en gå utifra at myndighetene vil legge til grunn det de her uttaler i forhåndsuttalelser etc. Jeg har brukt veiledningen tilsvarende for å eksemplifisere eller støtte tolkingen der andre rettskilder -slik som forarbeider eller rettspraksis, er tause.

Oppgaven avgrenser mot hovedregelen i § 8-1 om fradragsrett for inngående merverdiavgift. Allikevel vil denne bli gitt en kortfattelig omtale nedenfor. Videre avgrenser oppgaven mot § 8-3 2) og 3) som inneholder særbestemmelser om at fradragsbegrensningene ikke gjelder for "luftfartøy til bruk i utenriks fart, eller fartøy på minst 15 meter når det i utenriks fart frakter varer eller driver persontransport mot vederlag. " Og 3 ledd som gjelder Departementets adgang til å gi forskrift om fradragsrett for "anskaffelser til bruk for oppføring og vedlikehold av fast eiendom i tilknytning til primærnæringene".

2 Generelt om merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgiften (mva), er en avgift som skal ramme innenlandsk forbruk og som særlig ilegges ved omsetning. Merverdiavgiften kalles ofte for en "forbruksavgift" ettersom den er ment å ramme forbruk. Det er ikke dermed sagt at den kun rammer forbrukere - som vi skal se rammer den også registrerte næringsdrivende.

Næringsdrivende plikter å la seg registrere i Merverdiavgiftsregisteret dersom de har en omsetning på over 50.000 kr i løpet av en 12 måneders periode, jfr. mval § 2-1.

Mval §3-1 pålegger disse å beregne utgående merverdiavgift³ ved omsetning⁴ av "varer og tjenester"⁵.

For at merverdiavgiften faktisk skal ramme forbrukerne, og ikke de registrerte næringsdrivende opererer mval med et fradrag for den inngående merverdiavgiften på anskaffelser "til bruk" i den avgiftspliktige virksomheten.

Merverdiavgiften innbetales til staten, og hensynet bak er ene og alene proveny hensynet – hensynet til statens inntjening. I prop. 1 LS (2012-2013) er det for 2013 budsjettert med inntekter på 236 milliarder kroner kun fra merverdiavgiften. Dette er en økning fra de foregående år.

For å skjønne hvordan merverdiavgiftssystemet fungerer, vil det nedenfor bli gitt et generelt eksempel på dette.

Som vi skal se nedenfor innbetaler den avgiftspliktige kun differansen mellom den inngående avgift på egne anskaffelser, og den avgiften denne selv innkrever på sin omsetning.

Som eksempel tar vi tilfellet der en fabrikk selger en tv til grossist. Denne selges for 10.000 kr, med tillegg av avgift på 25 % - kroner 2500. Samlet sum blir da 12.500 kr. Fabrikken

³ Utgående avgift er den mva som skal beregnes og oppkreves ved eget salg, jfr. §1-3 e).

⁴ Omsetning er en levering av varer og tjenester mot vederlag, jfr. §1-3a).

⁵ Varebegrepet defineres i mval § 1-3 b) blant annet som "fysiske gjenstander". Videre defineres tjenestebegrepet som "det som kan omsettes og som ikke er varer etter bokstav b". Innholdet av tjenestebegrepet favner dermed meget vidt.

bokfører 2.500 kr som tilgodehavende hos staten på sin avgiftskonto, mens grossisten i sitt avgiftsregnskap fører 2.500 kr til fradrag. Når grossist selger tv' en videre til detaljist for 13.000 med en tilleggelse av 25 % avgift = 3250 kr, godskriver denne staten med dette beløp, de foregående 2.500 kr kommer derimot til fradrag. Avgiften som i egentlig forstand godskrives staten er differansen mellom 3250 kr og 2500 kr = 750 kr. Dette er avgift på grossistens hånd og representerer den «merverdi» denne har tilført varen.

Slik går det videre i leddene- helt fremt til varen havner hos forbrukeren. Denne får altså ikke fradrag for den inngående mva, og blir således belastet med 25% av forbrukerprisen på varen. Beregnet avgift ved omsetningen i de tidligere omsetningsleddene er tilbakeført gjennom fradragene.

Merverdiavgiftssatsene fastsettes årlig i vedtak fra Stortinget⁶. For tiden er den ordinære merverdiavgiftssatsen i Norge 25 %, mens de reduserte satsene er 15% og 8 %. Satsen på 15 % benyttes ved omsetning av næringsmidler, og den lave satsen på 8% benyttes ved omsetning av romutleie, persontransport, kino osv.

Merverdiavgiftssystemet er bygget opp på mange prinsipper. Mervrediprinsippet er et av disse. Dette går ut på at det ikke skal oppstå avgift på avgift. Allikevel oppstår det tilfeller der avgift «hoper seg opp» - dette kaller vi kumulasjon.

Fradragsbegrensningene medfører slike kumulative effekter, da virksomheten ikke gis kreditt for den inngående avgift som denne har . Den næringsdrivende blir å regne som ”sluttforbruker” selv om varen eller tjenesten brukes i virksomhet. For næringsdrivende som er avskåret fradragsrett og som skal foreta en omsetning videre, vil merverdiavgiften bli en kostnad som inngår i fortjenesten denne krever. Dette omtales som ”skjult merverdiavgift”.

⁶ Stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2013 (kap. 5521 post 70 §§3,4).

Kjøperen av denne tjenesten med skjult mva vil (der denne skal omsette videre) måtte beregne utgående avgift på et kostnadsgrunnlag som inkluderer utgifter (og dermed avgift) til selgeren. Dette er det vi kaller ”avgift på avgift”.

Dette vil typisk være tilfellet for virksomheter som er unntatt merverdiavgift, det henvises her til avsnitt nedenfor.

Slik kumulasjon strider mot de prinsipper og det fundament merverdiavgiften er bygget opp om. Her siktes det spesielt til det prinsipp om at merverdiavgiften ikke skal bli en kostnad for den næringsdrivende.

Det motsatte av avgiftskumulasjon skjer i de tilfellene der varer og tjenester er fritatt mva-plikt. Ved fritak har en virksomhet rett til fradrag for inngående mva, men der det ikke skal beregnes utgående moms. I et slikt tilfelle rammer ikke mva forbrukeren i det hele tatt, men blir til syvende og sist belastet staten. Aviser ⁷ tidsskrift ⁸og bøker ⁹er eksempler på slike fritak.

Motsatt av fritak er unntak – her foreligger det ikke rett til fradrag for inngående merverdiavgift, men heller ikke en rett til å fakturere ut moms, da en ved unntak ikke registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Eksempler på varer og tjenester som er unntatt mva-plikt er helsetjenester¹⁰, sosiale tjenester ¹¹og undervisningstjenester ¹².

⁷ Jfr. mval §6-1

⁸ Jfr. mval §6-2

⁹ Jfr. mval §6-3

¹⁰ Jfr. mval §3-2

¹¹ Jfr. mval §3-4

¹² Jfr. mval §3-5

3 Fradragsretten i § 8-1

Fradragsretten for den avgiftspliktige er hjemlet i mval § 8-1. Denne bestemmelsen er helt avgjørende for at merverdiavgiftssystemet skal fungere etter sin hensikt. For å ha krav på fradrag må den næringsdrivende være registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Dette er det subjektive vilkåret. Det objektive vilkåret er at anskaffelsen må være ”til bruk i” virksomheten. Denne ordlyden er meget vid, og omfatter både anskaffelser beregnet for videresalg, samt anskaffelser av driftsmidler, forbruksvarer og andre tjenester til virksomheten.

Det har vært mange saker for Høyesterett som omhandler det objektive vilkåret. Ettersom denne oppgaven ikke handler om fradragsretten vil jeg ikke gå altfor grundig inn på disse, men jeg finner det allikevel relevant å gi et innblikk i noen av de slik at en forstår innholdet i vilkåret.

I Rt 1985 s. 83 ”Sira -Kvina” kom Høyesterett til at det ikke ligger noe vilkår om direkte faktisk bruk , men anvendte isteden et relevanskriterium. Det ble uttalt at: ”Begrensningen ligger i at tiltaket skal være relevant for virksomheten”¹³.

Videre er det forutsatt at anskaffelsene er til bruk i avgiftssubjektets egen virksomhet, jfr. Rt 2008 s. 939 ”Tønsberg Bolig” , der yttergrensene for dette vilkåret ble klarlagt. Saken omhandlet et morselskaps krav om fradrag for utgifter som gjaldt et heleid datterselskaps forhold. Høyesterett la vekt på at utgiftene var pådratt for å unngå konkurs i datterselskapet, noe som ville ha gitt store økonomiske konsekvenser også for morselskapet, og tilkjennte dermed fradragsrett.

I Rt 2003 s. 1821 ble avgiftsmyndighetenes ”primærbrukskrav” avvist. Med ”primærbrukskrav” menes at myndighetene ikke ville gi fradrag for inngående merverdiavgift hvis ikke den primære bruk var avgiftspliktig. Den nevnte sak omhandlet en rallycrosskjører med sitt eget aksjeselskap. Den avgiftspliktige reklameomsetningen utgjorde mye mer enn de avgiftsfrie start – og premiepengene. Avgiftsmyndighetene mente at den avgiftspliktige ikke

¹³ S. 97

kunne kreve fradratt inngående mva på drift og vedlikehold av rallycrossbilen. Høyesterett kom til motsatt resultat da de anvendte det ovenfor nevnte relevanskriteriumet.

4 Fradragsbegrensningene i § 8-3 og § 8-4

I mval § 8-3 og § 8-4 finner vi hjemlene for begrensningene i fradragsretten. Disse avskjærer altså fradragsretten for inngående mva på visse varer og tjenester, selv om det i utgangspunktet foreligger fradragsrett i medhold av mval § 8-1.

Begrunnelsen for begrensningene i §8-3 og § 8-4 er at de har en slik forbruksliknende karakter, noe som gjør at faren for omgåelse i større grad er til stede. I disse tilfellene vil myndighetene ha større vanskeligheter med å kontrollere om det faktisk foreligger en slik «bruk» som §8-1 krever.

Fradragsbegrensningene gjelder ikke for virksomheter som anskaffer varer og tjenester av «samme art» som de som omsettes i virksomheten. Dette følger av mval § 8-5. Bakgrunnen for bestemmelsen er nettopp å sørge for at virksomheter får den fradragsrett de har krav på etter § 8-1 for kjøp av varer som er tilsvarende de samme som de virksomheten selv omsetter. §8-5 kan således sees på som en sikkerhetsventil for at fradragsretten fungerer som den skal. Et eksempel på dette er de tilfellene der et serveringssted kjøper inn mat som også omsettes ut til kunder. Begrensningen gjelder ikke den innkjøpte maten som er ment for videresalg, men hva med de tilfellene der serveringsstedet selv konsumerer maten, altså at det ikke skjer noen omsetning av den men snarere brukes som kost til de ansatte?

Det fremgår her av mval § 3-21 at det skal beregnes merverdiavgift når en vare "tas ut fra den registrerte eller registreringspliktige virksomheten". Dette omtales som "uttaksmerverdiavgift". Ved uttak er beregningsgrunnlaget den alminnelige omsetningsverdien, jfr. mval § 4-9. Med "alminnelig omsetningsverdi" menes den prisen som den som skal betale avgiften ville ha forlangt ved sal av varen til en kjøper i sin alminnelighet.

Hva er så forholdet mellom fradragsbegrensningsreglene og uttaksmerverdiavgiften?

Det følger av § 4-1 at det alminnelige beregningsgrunnlaget for betaling av mva er selve vederlaget. Dette står altså i motsetning til hva som er beregningsgrunnlaget ved uttak.

Fradragsbegrensningsreglene medfører at en ikke får fradragsført mva - men den må likefullt betales. Når det i uttakstilfellene skal beregnes en alminnelig omsetningsverdi kan dette medføre et høyere beregningsgrunnlag, noe som også vil medføre et større avgiftspliktig beløp. For å illustrere dette kan vi ta et eksempel:

En bedrift kjøper en firmabil- bedriften driver ikke innenfor utleievirksomhet eller persontransportvirksomhet og faller således innenfor hovedregelen i § 8-4. Beregningsgrunnlaget for selger er vederlaget, dersom dette avtales til 250 000, vil mva utgjøre 62 500 kr. Samlet sum blir da 312 500 kr. Disse 62 500 kr som bedriften betaler i mva vil ikke kunne fradragsføres.

Dersom bedriften driver et bilfirma, og som ledd i virksomheten kjøper inn biler for videre salg, men deretter bestemmer seg for å benytte en av disse som firmabil, måtte det som omtalt over ha blitt beregnet uttaksmerverdiavgift. Det kan være vanskelig å finne omsetningsverdien av den konkrete bilen når dette nettopp er noe som ikke skal omsettes. Hvis denne settes til 300 000 kr, vil mva utgjøre 75 000 kr. Merverdiavgiften som betales vil dermed være høyere i sistnevnte tilfelle.

Kumulative effekter er en av fradragsbegrensningenes virkninger. Slike effekter tilsier altså at hovedregelen om full fradragsrett blir oppspist.

Bestemmelsene i §§8-3 og 8-4 kan sies å negativt avgrense hovedregelen. Dette fordi de avskjærer fradragsretten selv om noe er til bruk i virksomheten.

§ 8-3 oppstiller syv fradragsbegrensninger. Disse vil jeg ta for meg i det følgende, sammen med fradragsbegrensningen i § 8-4.

4.1 A) Servering

Den første begrensningen finner vi i bokstav a): "Fradragsretten omfatter ikke inngående merverdiavgift på servering".

Med ordet "servering" forstås at mat eller drikke blir skaffet til veie for en kunde på et serveringssted. Hva som er å anse som et "serveringssted" er nevnt i forarbeidene¹⁴. Dette er definert som "et sted hvor det foregår salg av mat og /eller drikke, når salget skjer under forhold som innbyr til fortæring på stedet". Den samme definisjonen er brukt i FMVA¹⁵ §5-2-5. Videre nevner forarbeidene restauranter, kafeteriaer, puber og gatekjøkken som eksempler på slike.

Dette innebærer at når en næringsdrivende dekker sine ansattes restaurantregning, kan ikke merverdiavgiften på regningen føres til fradrag.

Av samme forarbeider fremgår det at både servering innendørs og utendørs er omfattet, det gjøres altså intet skille her. Også servering etter selvbetjeningsprinsippet er omfattet. Med "selvbetjening" må her forstås de tilfellene der en ikke blir servert i egentlig forstand, men må betjene seg selv. Dette medfører at så vel utgifter til varer en bedrift pådrar seg på en selvbetjent restaurant (koldtbord) som betjening fra automater omfattes.

Det fremgår av forarbeidene at¹⁶ at dersom bedriften holder bestikk og servise i forbindelse med serveringen, vil dette ansees som et sikkert kriterium for at det normalt sett foregår en servering. Det fremgår av de samme forarbeidene at om det finnes sitteplasser (dvs. bord og / eller stoler) ikke er et avgjørende kriterium. Hvorfor to slike ting (bestikk og sitteplasser) har forskjellig relevans og vekt ved bedømmelsen er vanskelig å si. De lege ferenda ville en kunne anføre at både bestikk og utplassering av bord/ stoler på lik linje "innbyr til fortæring på stedet", jfr. ordlyden.

¹⁴ Ot.prp. nr. 55 (1996-1997)

¹⁵ F15.12.2009 nr. 1540

¹⁶ Ot.prp. nr. 30 (1982-1983)

4.1.1.1 Hva er betydningen av den reduserte sats for fradragsbegrensningen?

Serveringsvirksomheter skal kun beregne en mva på 8%.

Avgrensningen av redusert sats for servering, er relevant for fradragsbegrensningen i den grad at det vil være mindre mva som kunne vært ført til fradrag dersom fradragsbegrensningen ikke hadde eksistert. Bedriften "taper" dermed ikke like mye på at den aktuelle vare / tjeneste er belagt med en begrensning hva gjelder servering.

4.1.2 Hvem er omfattet av begrensningen?

I merverdiavgiftshåndboken ¹⁷ står det om serveringstjenester skrevet at: "Fradragsnektelsen omfatter kafé-og restaurantregninger og gjelder både kunder og ansatte".

Med dette menes at den næringsdrivende ikke kan fradragsføre den inngående merverdiavgiften på restaurantregningen, verken når de ansatte eller firmaets kunder er gjester.

4.1.3 Særlig om take-away og catering

I Ot.prp.nr 17 (1968-1969) fremgår det at fradrag for inngående avgift på varer som leveres fra serveringssted, er avskåret i samme grad som om forbruket skjer på serveringsstedet. Dette inkluderer at take- away fra et serveringssted anses som omfattet av begrensningen i bokstav a).

Hva gjelder catering – dvs. utkjøring av mat mot et vederlag- har skattedirektoratet i sitt fellesskriv 4.10.11 skrevet at "levering av ferdig mat (catering) anses som serveringstjenester dersom det i tillegg leveres tjenester med utleie av serveringspersonale, dekking og rydding av servise mv".

Det viktigste er altså å se på om kunden får en ekstra serviceytelse i tilknytning til handelen, og dermed om denne benytter seg av denne. Dersom dette er tilfellet vil catering anses som servering og ikke som kost etter bokstav d).

¹⁷ 8. utgave 2012

4.1.4 Tilfellene der det kun leies inn serveringspersonale

Foreligger det en fradragbegrensning for en bedrifts kostnader knyttet til innleie av serveringspersonale?

De tilfellene jeg her har for øyet er der en bedrift f. eks benytter seg av et vikarbyrå til innleie av en kantinemedarbeider til bedriftens kantine, men der bedriften selv står for matinnkjøpet.

Ordlyden i bokstav a) gir oss ingen konkret veiledning hva gjelder dette spørsmålet, men den henspiller seg på et vidt anvendelsesområde jfr. ordet "servering".

Også utifra et mer til det mindre-synspunkt vil det være mest logisk å anta at slike "rene serveringer" er omfattet. Ytelsen vil i slike tilfeller ha de samme trekk (om ikke flere trekk) av en serveringsytelse- selv om det ikke er samme bedrift som forestår matleveringen.

I skatteetatens veiledning til næringsdrivende ¹⁸ er det derimot skrevet at :

"Med serveringstjeneste menes servering fra serveringssted, det vil si et sted der det foregår servering av mat og/eller drikke og hvor forholdene ligger til rette for fortæring på stedet....Som serveringssted regnes også sted der cateringvirksomhet i tillegg til å levere næringsmidler yter tjenester som utleie av serveringspersonale, oppdekking og rydding av servise og så videre."

Med serveringstjeneste forstås her det samme som servering.

"Næringsmidler" forstås her som varer som har en "kvalitet som gjør at de er egnet til å konsumeres av mennesker og de omsettes til slikt konsum" jfr. FMVAL §5-2-1. Av forskriftens §5-2 (2) & (3) fremgår det at som "næringsmidler anses enhver mat-og drikkevare

¹⁸ taxnorway.no

og enhver annen vare som er bestemt til å konsumeres av mennesker, unntatt legemidler, vann fra vannverk, tobakksvarer og alkoholholdige drikkevarer”.

Ordlyden ”i tillegg til å levere næringsmidler...” kan forstås slik at det må være en sammenheng mellom leverandøren av mat og leverandøren av serveringspersonale.

Sett i sammenheng med mval §5-2.2 ledd der det er bestemt at det skal beregnes mva med alminnelig sats for ”næringsmidler som omsettes som del av serveringstjeneste”, kan det hele forstås slik at det iallefall kun beregnes 8% mva på en ”ren serveringstjeneste” . Dette innebærer også at begge former for ”aktivitet” anses omfattet av serveringstjenestebegrepet.

En kantinedrift der det foreligger en ”ren servering” vil derfor i like stor grad være omfattet av fradragsbegrensningen som i de tilfellene der det er snakk om en kantine som driftes slik at kantinebedriften også står for innkjøpet av maten.

Forskjellen ligger i de ulike utslagene dette har. En ”ren servering” innebærer en mindre prosentmessig avgiftsbelegning, samt en lemping av de kumulative effektene i forhold til en servering i forbindelse med leveranse av næringsmidler.

4.2 B) Kostnader vedrørende leie av selskapslokaler i forbindelse med servering

I bokstav b) foreligger det en fradragsbegrensning for kostnader vedrørende leie av selskapslokaler i forbindelse med servering. Bestemmelsens anvendelsesområde er typisk de tilfellene der en bedrift leier et lokale for et arrangement eller lignende.

Bokstaven gjelder "kostnader vedrørende leie av selskapslokaler". Med dette siktes det til alle kostnader- ikke bare selve leien. Eksempler på andre kostnader kan være kostnader til vask, opprydding osv.

Ordlyden henspiller seg til "leie...i forbindelse med servering". Spørsmålet blir dermed om kun en lokalleie (tilrettelagt for servering) vil være omfattet av begrensningen eller om det i ordlyden ligger et vilkår om at det rent faktisk skjer en servering ?

4.2.1 Tilfellene der det foregår en ren lokalleie

Ordlyden til bestemmelsen kan forstås slik at en ren lokalleie ikke vil falle inn under bestemmelsens ordlyd, men at det må skje en servering på stedet jfr. ordene "i forbindelse med". Dersom kun lokalleie også skulle ha vært omfattet vil en måtte kunne gå utifra at dette tillegget ikke ville ha vært inntatt i lovteksten.

Videre kan en spørre om begrensningen kun gjelder i de tilfellene der serveringen skjer fra utleier, eller om også de tilfellene der en bestiller mat fra andre også er omfattet?

Ordlyden gir intet svar på dette konkrete spørsmålet, selv om det tilsynelatende kan se ut til at alle typer servering rammes- uavhengig av hvem det skjer fra. En kan allikevel tenke seg at dersom en bestiller mat fra et annet sted enn der en leier lokalet vil dette typisk innebære catering. Catering vil som omtalt foran ikke være å anse som "servering". Ettersom ordlyden tar sikte på å ramme leie av lokaler i forbindelse med servering vil slike tilfeller typisk falle utenfor lovbestemmelsens anvendelsesområde.

I merverdiavgiftshåndboken er det skrevet at det ikke er fradrag for inngående avgift på leie av selskapslokaler "som nevnt i §3-11 annet ledd bokstav b". For å få den fulle forstå-

elsen av ordlyden må vi derfor se på § 3-11. Avgiftsplikten ved servering er her betinget av at serveringstjenestene "beløpsmessig ikke er av underordnet betydning".

Hva vil det si at noe er "beløpsmessig...underordnet"?

Ordlyden sikter til at serveringen må ha et visst omfang. Dette omfanget må reflektere seg i beløpet. Det følger hverken av forarbeider eller rettspraksis hvor denne grensen går, men det følger derimot av norsk lovkommentar at "enkel servering av arbeidslunsj" ikke vil være nok til å stadfeste en avgiftsplikt på leien av lokalet (kun på serveringen). Utifra et mer til det mindre prinsipp kan en derfor også anta at servering av kaffe, te og kaker, vil være av "beløpsmessig underordnet betydning". Hva som er beløpsmessig underordnet må avgjøres konkret i den enkelte sak.

Det fremgår videre at det er en forutsetning for avgiftsplikt på utleien at det er utleieren av lokalene som står for serveringen. Når det ikke foreligger noen avgiftsplikt, evt. der denne er begrenset, medfører dette en tilsvarende begrensning av en eventuell kumulasjon for leietaker, som i vårt tilfelle er en bedrift.

Hvem som står for serveringen er altså avgjørende for om bedriften vil ha fradragsrett i behold, eller for om denne er avskåret.

En ser her at hensynet til myndighetenes kontroll har blitt tillagt mindre vekt enn hensynet til rimelighet og korrekthet. Dette kan også tenkes begrunnet i det at en ren lokalleie ikke har samme "forbrukerkarakter" som f. eks servering.

Det er altså fullt lovlig og mulig å foreta en servering og en ren leie av lokale i to «operasjoner» (typisk catering og leie) slik at kun catering, evt. serveringen, vil blitt omfattet av fradragsbegrensningen- men da etter bokstav d) evt. a).

4.2.1.1 Leie av selskapslokaler fra hotell

Er det fradragsbegrensninger hva gjelder kostnader til leie av selskapslokaler fra hotell?

Ordlyden skiller ikke mellom de ulike aktørene en leier lokale av - om dette er en gjestegård, et hotell e.l. Det fremgår derimot av forarbeidene ¹⁹ at hotell skal kreve 8 % mva "når dei leiger ut lokale til konferansar og møter o.a". "Utleiga som skjer i samband med servering skal som i dag avgiftsbeleggjast med 25%".

For hotellvirksomhet er det derfor plikt til å avgiftsbelegge utleien uavhengig av om det foregår servering.

I Ot.prp.nr 1 (2005-2006) uttalte departementet at det ikke burde innføres begrensninger i fradragsretten for brukerne av overnattingstjenester. Losji er således ikke omfattet av fradragsbegrensningen. En må derfor, i slike tilfeller vi har for øyet, se på hvor stor del av beløpet som retter seg til leie av lokale med servering. Dette blir da ikke fradragsberettiget. Problemet oppstår dersom det foreligger slike tilfeller der det ikke tas en egen spesifikk leie for bruk av hotellets selskapslokaler, men der dette er inkludert i prisen uavhengig av om det brukes eller ikke. Det fremgår av de samme forarbeidene at "Vilkåret om at det ikkje vert kravd eige vederlag for tenestene forutset at kostnadene og eventuell forteneste vert jamt fordelt i romprisen". For bedriften som bruker vil det dermed oppstå kumulative effekter, hvorvidt disse blir større dersom leien betales som tilleggstjeneste eller om det må fordeles "jevnt" avhenger av om denne jevne fordelingen faller under omsetningsverdi. Gjør den det vil dette lønne seg.

¹⁹ Ot.prp.nr 77 (2005-2006)

4.2.1.2 Kurs,- og konferansesentra

Er det fradragsbegrensninger hva gjelder kostnader til kurs, -og konferansesentra?

Rene kurs og konferansesentra faller inn under hovedregelen i § 3-11 som sier at "omsetning og utleie av fast eiendom og rettighet til fast eiendom er unntatt fra loven"- med mindre det foregår servering jfr. §3-11b). "Selskapslokaler" tolkes her vidt, og det er også forutsatt i forarbeidene ²⁰ at utleie av lokaler til konferanser og møter er omfattet.

En er derfor her henvist til å se på om serveringen som foregår er av "beløpsmessig...underordnet betydning". Er den det foreligger ingen avgiftsplikt overhodet- noe som også medfører at det ikke oppstår noen kumulasjon for bedrifter i de tilfellene der disse velger å benytte seg av kurs/konferansesentra.

²⁰ Ot.prp.nr 77(2005-2006)

4.3 C) Kunst og antikviteter

Bokstav c) hjemler en fradragsbegrensning for "kunst og antikviteter".

Bestemmelsens siktemål er dermed de bedrifter som kjøper kunst og antikviteter til bruk i virksomhet, f.eks. for å pynte opp kontorlokalene. Fradragsnektelsen gjelder uavhengig av om kjøpet anses å fremme virksomheten, f.eks. ved å skape større trivsel på arbeidsplassen.

21

Med "antikviteter" sikter ordlyden til "varer som er mer enn hundre år gamle og som omfattes av tolltariffens posisjon 97.06". jfr. FMVA §1-3-4.

Begrepet "kunst" sikter til "kunstverk". FMVA §1-3-2 angir hva som skal anses som "kunstverk". Både malerier, tegninger, originale stikk, avtrykk, originale skulpturer, håndvevde tapisserier og kunstneriske fotografier er omfattet.

Det fremgår av den juridiske teori ²² at det ved fortolkningen av begrepet "kunst" skal legges til grunn den samme avgrensningen av begrepet "kunst" i mval §3-7 fjerde ledd. Brukskunst, plakater o.l. faller dermed utenfor.

4.3.1 Har det betydning for fradragsbegrensningen hvem bedriften kjøper kunst av?

Spørsmålet her er altså om det må skilles mellom de tilfellene der bedriften kjøper kunst direkte av kunstneren selv, og der dette skjer gjennom et galleri e.l.

En kunster som selger sine egne kunstverk vil være unntatt fra merverdiavgift etter mval §3-7.4 .

Dersom bedriften kjøper et kunstverk direkte fra kunstneren som altså er unntatt merverdiavgift, vil det ikke være beregnet en mva ved salget. Dette medfører at bedriften heller ikke har noen inngående mva å fradragsføre. Fradragsbegrensningen i denne bokstav c) vil der-

²¹ Lærebok i merverdiavgift (2009) s. 203

²² Lærebok i merverdiavgift (2009) s.204

for ikke ha noen betydning. Dette er et eksempel på at de kumulative virkningene verken får mer eller mindre effekt.

4.3.1.1 Hva med bedrifter som kjøper kunst av kunstnerens arbeidsgiver ?

Dersom kunstneren er ansatt hos en arbeidsgiver vil det foreligge et arbeidsforhold og en arbeidsavtale mellom disse. Kunstneren blir her underordnet arbeidsgiveren, og basert på arbeidsrettslige normer og regler vil salg anses skjedd fra bedriften som en enhet og ikke fra den enkelte kunstner.

Dette støttes også av svar NTNU fikk på sitt spørsmål til fylkesskattekontoret i Sør-Trøndelag i 2003²³. Spørsmålet var om det skulle beregnes mva på kunstverk solgt til eksterne kjøpere fra kunstnere tilsatt ved NTNU som lagde kunstverk i arbeidstiden hvor inntektene gikk til NTNU. NTNU hadde således opphavsretten til kunstverket. Fylkesskattekontoret mente at det fortsatt måtte betales mva , da NTNU aldri ville kunne frembringe det opphavsrettslige beskyttede verket som unntaket i mval er ment å beskytte.

Selv i det tilfellet der kunstneren innehadde opphavsretten ville avgift måtte beregnes, da omsetningen skjedde fra NTNU og ikke kunstneren selv.

Kunstnere som er ansatte av en arbeidsgiver og som får oppdrag fra denne om å produsere kunst vil ikke være omfattet av unntaket- og inngående merverdiavgift må derfor i slike tilfeller belastes kundene.

Dette medfører en utvidelse av fradragsbegrensningen innhold og område enn om et slikt salg var å anse tilhørende til unntaket (solgt fra kunstneren selv). Av faktisk betydning er det faktum at visse typer salg fortsatt er unntatt.

²³ www.ntnu.no

4.3.1.2 Har det noen betydning om bedriften kjøper kunsten fra andre enn den opprinnelige kunstneren?

Det er kun "opphavsmannens omsetning av egne kunstverk" som er unntatt merverdiavgift etter §3-7.4

Med "opphavsmannen" siktes det her til den som har opphavsrett til kunsten etter åndsverkloven, jfr. §1, jfr. § 2, jfr. §40.

Dette medfører at andres etterlikninger av dennes kunst ikke vil være unntatt, og således måtte beregne mva på salg. Dette vil igjen medføre at bedrifter som kjøper slik kunst og dermed heller ikke kan kreve fradragsført inngående mva, vil merke kumulative effekt ved kjøpet.

Dersom den etterliknende kunstner får tillatelse fra opphavsmannen til å etterlikne denne vil dette derimot stille seg annerledes.

4.3.2 Særlig om museer og gallerier

Det gjelder et unntak fra begrensningen i bokstav c) for varer av "samme slag" som kjøperen også omsetter i sin virksomhet. Ordlyden "samme slag" må her forstås likt som "samme art"- dette er det redegjort for tidligere i avhandlingen.²⁴

Anses museums og gallerivirksomhet som "omsetning" i lovens forstand?

For disse skjer det ikke noen levering av kunsten til kundene i egentlig forstand der det er snakk om utstillingsvirksomheten.

Ordet "omsetning" må her tolkes utvidende, idet det av Prp.119 LS (2009-2010) fremgår at unntaket særskilt tar sikte på gallerier og registrerte museer som anskaffer kunst og antikviteter til bruk i utstillinger osv.

Museer og gallerier er samtidig også de største selgere av kunst – fradragsrett foreligger dermed også etter hovedregelen i § 8-1. Dette medfører at det ikke oppstår noen kumulasjon på galleriets side.

²⁴ Se pkt. 4 side. 8

4.4 D) Kost og naturalavlønning

Dersom bedriften anskaffer kost til eller naturalavlønner virksomhetens innehaver, ledelse, ansatte eller pensjonister vil bedriften ikke kunne fradragsføre den inngående merverdiavgiften på disse kostnadene etter mval §8-3 bokstav d).

Begrunnelsen for denne regelen er at slike utgifter i høy grad bærer preg av å være kostnader til endelig forbruk. Det vil være en viss fare for at bedriften kjøper inn mat osv. på bedriftens regning men til privat bruk. For å hindre slik avgiftsomgåelse blir konsekvensen at den næringsdrivende anses som forbruker.

4.4.1 Hva omfattes av begrepet "kost"?

Ordlyden "kost" sikter typisk til mat. Det som regnes som "næringsmidler"²⁵ vil falle inn under her.

Det finnes en del praksis på hva som er å anse som "kost".

I klagenemdssak nr. 6196 av 16 juni 2008 hadde klager fradragsført inngående avgift på overtidsmat. Skattekontoret tilbakeførte avgiften, og klager fikk ikke medhold.

Overtidsmat- uavhengig av om det skjer en bespisning på arbeidsplassen i forbindelse med arbeid, vil således ikke være omfattet av fradragsretten.

I klagenemdssak nr. 4853 av 1.september 2003 ble det fastslått at også vannkjølere og kaffeautomater som var oppstilt utenfor en bedrifts kantine var å regne som "kost og naturalavlønning". Inngående avgift på kostnader forbundet med dette, kan altså ikke fradragsføres av bedriften.

I forbindelse med denne avgjørelsen kan en stille spørsmålet om hva som er stillingen for vannkjølere og kaffeautomater oppstilt i en bedrifts kantine?

²⁵ Se pkt. 4.1.1 s. 12

Bedriftskantiner utgjør nettopp faste eiendommer som skal dekke et velferdsbehov, etter ordlyden skulle en dermed tro at dette også var omfattet av fradragsbegrensningen.

Allikevel er utstyr til en bedriftskantine er fradragsberettiget etter en særskilt regel, jfr. §8-3 g) siste punktum.

Skattedirektoratet uttalte også i innstillingen til klagenemnda ²⁶at det etter avgiftsloven §14.2.nr 2 (nå §8-3.1.g) siste punktum) gis fradrag for løst inventar til bedriftskantiner, men at det ikke forelå fradragsrett for samme type utstyr som blir plassert andre steder enn i kantinen. Klagenemnda var enig i dette.

Derfor får man fradragsrett for kaffeautomater i kantinen, og ikke automater som er oppstilt andre steder. Begrunnelsen for regelen er av praktisk art- det kan ofte by på problemer å skulle skille ut arealer i et bygg benyttet som bedriftskantine uten fradragsrett fra areal som gir slik fradragsrett. Utifra en de-lege ferenda drøftelse vil en kunne si at det ikke vil være kontrollmessig vanskeligere å kontrollere den faktiske bruken til en kaffeautomat plassert utenfor kantinen, fremfor i den.

4.4.2 Hva omfattes av begrepet "naturalavlønning"?

Etter en språklig forståelse av ordlyden "naturalavlønning" forstås avlønning i annet enn penger. Naturalavlønning kan således være fri bruk av mobiltelefon, gratis aviser, gratis parkeringsplass osv.

Av forarbeidene ²⁷ fremgår det at det under uttrykket «naturalavlønning» går varer og tjenester «som brukes på eller utenfor arbeidsstedet». Dette kan dermed forstås slik at naturalavlønningen ikke behøver å ha noen tilknytning til virksomhetens kjernevirksomhet. Dette støttes av den juridiske teori der det skrives at "uttrykket «naturalavlønning» innebærer at

²⁶ KMVA nr.4853

²⁷ Ot.prp.nr 17 (1968-1969)

diverse anskaffelser av mer sosial art til gode for de ansatte ikke gir fradragsrett. Det dreier seg om velferdslignende tiltak som i det alt vesentlige anvendes av de ansatte uten å ha direkte forbindelse med bedriftens kjernevirksomhet”²⁸.

I klagenemndssak nr. 5088 av 29.mars 2004 som gjaldt fradragsrett for inngående avgift vedrørende mobiltelefonbruk, der virksomheten dekket mobilutgiftene til den enkelte ansatte ble fradragsretten satt til 75%. Klagenemnda la til grunn klagers anførsler om at telefonbruken refererte seg til selgere som måtte være tilgjengelige også utenfor normal arbeidstid. Hvorfor fradragsretten kun ble satt til 75 % her kan tenkes begrunnet med at klagenemnda anslagsvis la til grunn at 25 % (dvs. ¼) av utgiftene måtte regnes medgått til privat bruk.

Hva gjelder arbeidstøy kan det diskuteres om dette er naturalavlønning eller ikke.

Arbeidstøy kan forstås på to måter: Enten som de klær en handler inn særskilt til bruk på arbeidsplassen eller de klær en blir påbudt å bruke- typisk en uniform.

Spørsmålet om arbeidstøy ble diskutert i melding fra Skatteetaten²⁹ allerede i 1987.

Spørsmålet dreide seg om en bedrift der arbeidstøy ble utlevert mot rekvisisjon. Denne ble ikke ble innrømmet fradragsrett for inngående avgift. Begrunnelsen for dette var at bruken av tøyet ikke var påbudt, og det var heller ikke slik at de ansatte hadde eiendomsretten til tøyet. Bedriften kontrollerte heller ikke hva slags tøy som ble utlevert.

Uttalelsen her medfører ikke at visse typer arbeidstøy ikke fortsatt kan medføre fradragsrett. En må se på hva slags regler, rutiner og kontrollordninger bedriften selv har innført. Dette kan eksempelvis være at en plikter å gi tøyet tilbake til bedriften når en fratrer sin stilling. Disse vil fungere som ”bevis” for avgiftsmyndighetene om at tøyet faktisk er til bruk i virksomheten.

²⁸ Lærebok i merverdiavgift (2009) s. 204

²⁹ Av 8/87 av 13. april 1987 nr. 17

I Finansdepartementets uttalelse om arbeidstøy av 26.april 1971 ble det lagt til grunn at arbeidsantrekk til bruk pga. vernehensyn, og arbeidstøy som eies og holdes av bedriften ikke kan regnes som naturalavlønning.

Med denne uttalelsen vil både verneutstyr så som hjelmer, vernesko osv., og butikkuniformer som tydelig er merket bedriftens logo eller merkevare være fradragsberettigede.

I en tolknings,-og prinsipputtalelse ³⁰ ble det drøftet om anskaffelse av hjemme-PC ble ansett som naturalavlønning eller om dette ble ansett å gå under hovedregelen om inngående merverdiavgift var fradragsberettiget etter hovedbestemmelsen i mval § 8-1.

Saken gjaldt et tilfelle hvor en virksomhet hadde leaset datautstyr og stillet det til rådighet for de ansatte hjemme.

Departementet uttalte at "...det vil være den nærmere grensedragning mellom privat bruk og bruk som anses å være tilstrekkelig relevant for den avgiftspliktige virksomheten, som avgjør i hvilken utstrekning det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift".

Videre uttalte departementet at: "Har den ansatte kun en PC til disposisjon, vil dette etter departementets mening kunne stille seg annerledes. Avtale om hjemmekontor eller utførelse av konkrete oppgaver, oppkobling til virksomhetens nettverk og hvorvidt det medfølger obligatorisk opplæringsprogram, er momenter som trekker i retning av at datautstyret likevel er til bruk i virksomheten".

Det er altså den faktiske bruken av PC-en som avgjør om det foreligger fradragsrett for inngående merverdiavgift eller ikke, herunder i hvilken grad man kan kreve fradrag.

Som vi skal se nedenfor er det et litt annet syn på dette hva gjelder personkjøretøy. Her er kjøretøyets art det avgjørende, men det stilles intet mindre krav om at det fortsatt må være "til bruk" i virksomheten. Forskjellen ligger i at det presumeres for at noe er til bruk i virksomheten basert på varens karakteristika, noe som i slike tilfeller medfører en lemping av de kumulative effektene ved fradragsbegrensningen(e).

³⁰ 2006-09-13. 1910/2002

4.4.2.1 Kan losji anses som en form for "naturalavlønning"?

Med losji menes det å få husly, typisk ved at man får stilt en bolig til disposisjon av arbeidsgiver, eventuelt at arbeidsgiver betaler for hotellovernattinger. Utgifter til slikt er ikke omfattet av fradragsbegrensningens ordlyd, og heller ikke ment å skulle være omfattet jfr. Ot. Prp. nr 1 (2005-2006) . I visse tilfeller kan det allikevel tenkes at dette er å anse som en form for "naturalavlønning".

For å avgjøre om losji skal anses for å være omfattet av fradragsbegrensningen eller ikke må en se dette i sammenheng med andre faktorer. Forutsetningen for at det skal anses som en naturalavlønning er at overnattingen har karakter av noe som gis som et "sosialt gode"-eksempelvis hvis en salgsbedrift belønner den beste selgeren med et spaopphold eller en reise. Utgiftene til hotellovernatting i slike tilfeller vil være avskåret som "naturalavlønning" (men kan også være avskåret som gave etter bokstav f).).

Dersom losji-utgiftene har en direkte sammenheng med arbeidet, eksempelvis dersom et advokatfirma har utgifter ifm. en advokats overnatting på et hotell i forbindelse med en rettssak i Tromsø, vil dette ikke anses som naturalavlønning da det er en nødvendig utgift for firmaet og heller vil måtte anses som en fradragsberettiget kostnad, jfr. §8-1.

Begrunnelsen for den avskårne fradragsretten her er som i de andre bokstavene- at anskaffelsene har en forbrukslignende karakter. Dersom vi ikke hadde hatt en begrensning hva gjelder utgifter til kost og naturalavlønning ville konsekvensene ha vært en større adgang til for næringsdrivende å gå til innkjøp av varer som ikke nødvendigvis ble brukt i forbindelse med virksomheten. Eksempler ville typisk kunne være om en handlet mat på bedriftens regning, men selv tok med dette hjem som middag. Dette ville helt klart ha ført til en større fare for, (og kanskje også en faktisk) omgåelse av reglene. Hvis en tar det samme eksemplet med innkjøp av mat, ser en på den andre siden at utgifter til kost som helt klart har å gjøre med bedriftens virksomhet- slik som overtidsmat etc. også omfattes av bestemmelsen. Dette medfører at fradragsbegrensningen får et videre anvendelsesområde enn hva den kanskje burde ha hatt. En kunne anføre at dette er prisen en må betale for å hindre omgåelse av avgiftsreglene. Et slikt argument vil nok ikke føre for langt, da det innenfor skatteretten er

innført fradrag for overtidsmat opp til en viss sum. Etter takseringsreglene ³¹§ 1-3-6 gis det inntektsfradrag for merkostnader til ekstra måltid ved fravær fra hjemmet mer enn tolv timer, med en sats på 82 kr for ligningen for inntektsåret 2012. Det burde være tilsvarende regler for merverdiavgift da faren for omgåelse ikke er større på avgiftsrettens område enn skatterettens.

4.4.3 Hvem er omfattet av fradragsbegrensningen?

Det er kun kost til og naturalavlønning av virksomhetens ” innehaver, ledelse, ansatte og pensjonister ” som er omfattet. Kretsen av mennesker som er omfattet av bestemmelsen er altså begrenset. Som ” innehaver ” siktes det typisk til eieren av firmaet. Er firmaet et aksjeselskap vil alle aksjonærene i selskapet således være ” innehavere ”.

Med ledelse forstås de ansatte med ledelsesfunksjoner i selskapet. Daglig leder, HR-sjef, markedsansvarlig osv. vil falle inn under denne betegnelsen.

De ” ansatte ” må antas å inkludere både heltids,-og deltidsansatte. Et særspørsmål som oppstår her er om også innleid personell faller inn under ordlyden?

Med ” innleid personell ” siktes det typisk til vikarer. En ren ordlydsfortolkning av ” ansatte ” må her forstås vidt.

Det følger også av vikarbyrådirektivet som ble gjennomført i norsk rett 1.1. 2013 et likebehandlingsprinsipp. Dette går ut på at arbeidstakere som leies ut fra bemanningsforetak minst skal sikres de vilkår som ville kommet til anvendelse dersom arbeidstaker hadde vært ansatt direkte av innleier. Dette likebehandlingsprinsippet medfører derimot ikke at vikarer o.l. får flere goder, eller skal stilles i en gunstigere posisjon enn vanlige ansatte, noe som ville vært tilfellet dersom de ikke skulle ha vært ansatt for vanlige ” ansatte ” i denne bestemmelsens bokstavs forstand.

³¹ Forskrift om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2012

I klagenemdssak nr. 6801 av 18 oktober 2010 hvor saken gjaldt om innleid personell kunne likestilles med egne ansatte i forbindelse med fradragsbegrensningen for kost, ble det uttalt at: "Idet ordlyden er generell, må den også kunne benyttes overfor innleid personell".

Personell som leies inn- enten dette er for en kortere eller lengre periode er med denne avgjørelsen også å anse som ansatte.

Hva gjelder i de tilfellene der selskapet dekker kostnader for "nærstående" til bedriftens ansatte e.l?

De tilfellene det her siktes til er der selskapet eksempelvis dekker kostnader for administrerende direktørs kone.

Slike utgifter vil ikke være fradragsberettigede etter hovedbestemmelsen i § 8-1, da eventuelle kostnader for slikt ikke har sammenheng med virksomheten. For ansatte derimot kan det tenkes tilfeller der slike kostnader rent faktisk har sammenheng med virksomheten (overtidsmat, mat på forretningsreise e.l) men der slike utgifter er avskåret fradragsrett grunnet faren for omgåelse og varenes forbrukerkarakter.

4.5 E) Representasjon

I bokstav e) er kostnader til "representasjon" avskåret fradragsrett.

4.5.1 Hva omfattes representasjonsbegrepet?

Representasjon er definert som utgifter som en ”bedrift påtar seg for å få sluttet forretninger, knytte eller bevare forretningsforbindelser eller opprettholde bedriftens omdømme eller fremme dens interesser ved å gjøre den alminnelig kjent og bemerket blant publikum. Det dreier seg således om kostnader som bedriften har overfor personer som ikke er knyttet til bedriften i form av et ansettelsesforhold.”³²

Ordlyden er her absolutt. Ingen representasjonsutgifter er fradragsberettigede - hverken etter art eller beløp.

Som eksempler på representasjonsutgifter kan nevnes bespisning, billetter til sportsarrangementer og andre underholdningsaktiviteter, samt evt. utgifter til reiser osv.

Hva med tilfellene der det ytes en gave til en forretningsforbindelse?

En gave må nok karakteriseres som en gave uavhengig av i hvilken sammenheng denne gis. Slike gaver er derfor fradragsberettigede opp til en sum av 100 kr (bagatellmessig verdi).

4.5.2 Hvem er omfattet av representasjonsbegrepet?

Etter en naturlig språklig forståelse av "representasjon" forstås alle som bedriften representerer seg ovenfor. Dette betyr ikke bare at forretningsforbindelser faller inn under ordlyden, men også eksempelvis kostnader bedriften pådrar seg ifm. arrangementer, foredrag og kurs for studenter og andre.

Det fremgår av merverdiavgiftshåndboken punkt 8-3. at bestemmelsen omfatter alle kostnader "...både overfor kunder og ansatte". Ved første øyekast kan det se ut som dette stri-

³² Ot. prp. nr. 20 (1973-74) og Rikskattestyrets rundskriv nr. 498.

der mot hva som er sagt i forarbeidene, men hensikten er nok bare å utvide representasjonsbegrepet slik at også intern representasjon er omfattet. Slik intern representasjon vil typisk være julebord, sommerfester osv.³³

Slike kostnader omfattes dermed ikke av servering (bokstav a), og leie av selskapslokaler (bokstav b), og kostbestemmelsen (bokstav d), men av denne bokstav e). Bokstaven fungerer her som en slags ”samlebestemmelse”.

Når denne tolkningen legges til grunn medfører dette tilsvarende vide kumulasjonsvirkninger. Disse kunne ha vært unngått dersom intern representasjon ikke også var omfattet. Slik vi skal se nedenfor er dette tilfellet for de andre nordiske land, noe som også ville ha ført til en mer samstemt nordisk lovgivning.

Det er i lovkommentaren skrevet at ”uttrykket ”representasjon” antas å ha samme omfang som etter skatteloven”. I skatteloven er representasjonsbestemmelsen inntatt i § 6-21. Denne bestemmer at skattefradrag ikke gis for slike kostnader. På dette punktet er skatteloven og mva samkjørte. I Skatteforskriften § 6-21 gis det fradrag for kostnader til ”beskjeden bevertning”. Hva som menes med dette er det redegjort for i skattedirektoratets takseringsregler for 2012 i §2-3-6 der det er satt en beløpsgrense oppad til 416 kr pr. person. Gjelder dette også for mva?

At uttrykket representasjon har samme omfang som etter skatteloven (jfr. ovenstående) betyr ikke at skattelovens bestemmelser kommer til anvendelse.

Dette medfører at heller ikke beløpsgrensen her kan anvendes.

En annen sak er at det burde vært innført en slik grense også for momsområdets vedkommende.

³³ Merverdiavgiftshåndboken punkt 8-3.6

4.6 F) Gaver og varer og tjenester til utdeling i reklameøyemed

Bokstav f) avskjærer fradragsretten for gaver og varer og tjenester til utdeling i reklameøyemed når verdien ikke er bagatellmessig. Det er allikevel fradragsrett for varer dersom de utføres til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette vil det bli redegjort for nedenfor.

4.6.1 Hva er å anse som gave etter denne bestemmelsen?

Med ”gave” menes en overføring av en formuesverdi fra en person til en annen.

Gaver er således vederlagsfrie disposisjoner, men det kan også fra mottaker ytes et påtakelig utilstrekkelig vederlag. I slike tilfeller foreligger det et gavesalg. Det vil da foreligge en begrenset fradragsrett for gaveelementet av salget.

Et eksempel der gavebegrepet ble tolket meget vidt finner vi i Rt 2004 s. 738. Saken omhandlet en radiostasjons (P4) utdelinger av premier fått fra annonsører i forbindelse med konkurranser. Spørsmålet var om P4 var forpliktet til å betale utgående mva av premienes verdi, og om fradrag kunne kreves. Høyesterett kom til at P4 var å anse som sluttbruker, da premiene ble ansett skaffet til bruk som gave.

Førstvoterende uttalte at (den gamle) mval § 14, annet ledd nr.4 (mval § 8-3 f)) tok sikte på vederlagsfrie utdelinger fra næringsdrivende, og at både gaver uten markedsføringsverdi og gaver med slik verdi var omfattet.

Det ble også uttalt at : ” Hvorvidt det er et vilkår for avgift at ytelsen har økonomisk verdi for P4, tar jeg ikke standpunkt til”.

En kan mot dommen innvende at nettopp dette er definisjonen på hva som er å anse som gave, da det her kreves at det skjer en formuesforskyvning fra en person til en annen. Det fremgår av faktum i saken at gavene aldri var P4s eiendom, ei heller risiko. Dette hentyder at P4 heller aldri ble tilført noen økonomisk verdi som de kunne ”forskyve”.

Hensynene bak fradragsbegrensningsreglene slår heller ikke til i et slikt tilfelle, da det ikke er noen fare for at P4 rent faktisk skulle ha forbrukt gavene selv ref. at det forelå en rettslig bindende avtale mellom annonsør og P4 som sikret de virkelige forbrukerne premier dersom de vant konkurransen.

4.6.1.1 Er det her også et krav om at det foreligger en gavehensikt?

Med gavehensikt menes her at en har til hensikt å gi en vare eller tjeneste som en gave uten noen form for gjenytelse. I vårt tilfelle må det avgrenses mot en reklamehensikt, der hensikten er å reklamere for bedriften ved å gi gaven.

Om det foreligger en gavehensikt har vært diskutert i flere sammenhenger.

Av juridisk teori ³⁴ fremgår det at det vanligvis kreves at det foreligger en slik gavehensikt hos giveren. Dette ble også lagt til grunn av fylkesskattekontoret i KMVA 5001 ³⁵, men her kom nemnda til at slik gavehensikt forelå.

Det finnes flere eksempler i praksis på hva som er å anse som en "gave" i lovens forstand.

I klagenemndssak nr. 5123 av 24.mai 2004 ble et fordelskort på rabattrettigheter hos enkelte av avisens annonsører, som en avis utleverte til sine abonnenter, ansett som en anskaffelse til gaveutdeling og således ikke fradragsberettiget.

Også utdeling av gjenstander utenfor det ordinære vareutvalg ved kjøp av bestemte varekvanta, anses som gave, jfr. AV 20/79 av 27. september 1979 nr. 9.

Av lovkommentaren til §3-23 bokstav d) fremkommer det at " brosjyrer, reklamekataloger osv., som deles ut gratis ikke faller inn under bestemmelsen. Dette anses som driftsmidler". Bestemmelsen i §3-23 d) er tilnærmet lik den jeg har omhandlet i den ovenfor nevnte (§8-3 f), og det samme må således gjelde for denne.

4.6.2 Varer og tjenester til utdeling i reklameøyemed

Hva gjelder varer³⁶ og tjenester ³⁷ som ikke er gave er anskaffelsen av disse heller ikke fradragsberettiget dersom dette skjer i forbindelse med «utdeling i reklameøyemed» .

³⁴ Avtaleslutning og ugyldighet, kontraktsrett I (2002) s. 26

³⁵ Saken omhandlet gratis mat til bussjåfører som stanset ved kafeteria og som på den måten skaffet kunder til virksomheten.

4.6.2.1 Hva er så å anse som "utdeling i reklameøyemed"?

Med dette siktes det til at en bedrift foretar en utdeling med det siktemål å gjøre bedriften og dens produkter kjent . Dette gjøres enten som ledd i rekruttering eller som et ledd i å øke salgsinntektene.

I den ovenfor nevnte dommen- Rt 2004 s. 738 kom en enstemmig Høyesterett frem til at inngående avgift ikke kunne fradragsføres da premiene ble ansett anskaffet til "gave og til utdeling i reklameøyemed" jfr. gammel mva-lov §22.1.3 jfr. §14.4.4. Høyesterett uttalte at:

" Premiene kan anses som gaver til lytterne, men mer naturlig som anskaffet i reklameøyemed, idet promoteringsaktivitetene med utdeling av premier også fungerer som en form for markedsføring av P4".

Som vi ser av uttalelsen i dommen er det avgjørende å se på om utdelingen er en form for markedsføring, for å avgjøre om den har skjedd i reklameøyemed.

Hvem det reklameres ovenfor er heller ikke av betydning. Dette kan både være ovenfor kunder, studenter, eller allmennheten generelt.

Et moment i retning av å se om det er utdeling i reklameøyemed er å se om varene har firmaets logo eller kjennetegn trykt på seg. Dette er allikevel ikke alltid avgjørende.

Et eksempel på dette er Kreftforeningens årlige aksjon der en kan få kjøpt ulike produkter med kreftforeningens logo eller varemerke (eks. den rosa sløyfen). Dersom disse produktene omsettes til markedspris (noe de gjerne gjør) vil anskaffelse av disse være fradragsberettiget etter §8-1.

³⁶ Varer er i mval § 1-3 b) definert som "Fysiske gjenstander herunder fast eiendom, og elektrisk kraft , vann fra vannverk , gass, varme og kulde"

³⁷ Tjenester er i mval §1-3 c) definert som "det som kan omsettes og som ikke er varer etter bokstav b, herunder begrensede rettigheter til varer, og utnyttelse av immatrielle verdier".

4.6.3 Gjelder fradragsbegrensningen for vareprøver?

En vareprøve har som hensikt å la kunden få prøve varen før et eventuelt kjøp. Ofte brukes vareprøver for å gjøre en ny vare kjent på markedet.

Det fremgår av merverdiavgiftshåndboken (2012) til § 3-23 om uttak til gave og utdeling i reklameøyemed at verdigrensen (den bagatellmessige verdi) blant annet er begrunnet i "at utdeling av normale smaks-og vareprøver ikke skal rammes av merverdiavgift".

Den samme begrunnelsen slår også til for fradragsbegrensningen i bokstav f), da vareprøver fra bedriften gjerne vil være av samme slag som de varene som omsettes, slik at det skal beregnes uttaksmerverdiavgift av dette.

Det fremgår også av Skattedirektoratets innstilling i KMVA 3339 at "en vareprøve må ansees som en form for reklame, hvor hensikten er å øke et fremtidig salg".

Vareprøver faller altså inn under begrepet "reklame" jfr. denne bokstav, men er således også omfattet av verdigrensen på 100 kr. Vareprøver over denne sum, vil derfor være fradragsbegrenset.

4.6.4 Grensen mot rabattordninger

Med "rabattordninger" siktes det her til de tilfellene der det enten deles ut en rabattkupong (av typen 50 % rabatt på en bestemt vare), eller der det foreligger tilbud av typen "ta 3 betal for 2".

Slike rabatter vil ikke være gaver, da det forutsettes et kjøp. Spørsmålet om sistnevnte rabatttype var å anse som en vareprøve har vært oppe til nemndsbehandling.

I KMVA 5036 dreide saken nemlig seg om hvorvidt en type kattemat som ble gitt med "på kjøpet" ved kjøp av et gitt kvantum av en annen type kattemat var å anse som varerabatt eller som vareprøve. Klagenemnda anså at den kattematen som ble gitt med på kjøpet var en del av avtalen og således dreide det seg kun om en rabattordning. Etterberegningen av avgift ble dermed opphevet.

Av dette kan vi trekke at varer anskaffet til slike ordninger ikke er å anse som hverken gave eller reklame, og således ikke er omfattet av fradragsbegrensningen.

4.6.4.1 Hvordan stiller dette seg dersom bedriften yter en ansatt en rabatt på varer i bedriften?

Det finnes flere eksempler i praksis på at ansatte i f. eks klesbutikker får avslag på varene i butikken de arbeider i. I slike tilfeller foreligger det en rabattordning, noe som ikke omfattes av denne bestemmelsen. Varene som selges ut til de ansatte vil fortsatt være fradragsbegrenset på bedriftens hånd, men vil måtte utløse plikt til å betale avgift etter bestemmelsen om naturalavlønning. Det er derimot kun den delen som er å anse som "rabatt" som vil være omfattet av naturalavlønningsregelen.

Dette gjelder også for de tilfellene der bedriften har inngått en gunstig avtale om rabattordning med et annet selskap (typisk at de ansatte i et advokatfirma får 20% på dresser dersom de handler i en bestemt dressbutikk).

4.6.5 Unntak: Bagatellmessig verdi

Fradragsnektelsen gjelder imidlertid ikke for varer og tjenester av «bagatellmessig verdi».

Dette vilkåret er en kodifisering av forvaltningspraksis.³⁸

Dette unntaket gjelder både for gaver og varer for utdeling til reklameøyemed, jfr. ordlyden. En trenger derfor her ikke å foreta noe skille. Begrunnelsen for dette unntaket er at slike varer av liten verdi uansett vil være vanskelig kontrollerbare for myndighetene.

Vilkåret om at verdien ikke må være bagatellmessig er en kodifisering av forvaltningspraksis.

4.6.5.1 Når regnes verdien som ikke "bagatellmessig"?

Det fremgår av FMVA § 1-3-6 at det med bagatellmessig verdi menes "100 kroner eller mindre". Av lovkommentaren fremgår det at beløpet må forstås som "vederlag inklusiv merverdiavgift".

³⁸ Ot. prp nr.76 (2008-2009)

4.6.5.2 Hvordan avgjøre verdien av gaven?

Når verdien av gaven skal avgjøres er det verdien av gaven til den enkelte mottaker som skal legges til grunn (lærebok i merverdiavgift (2010), Refsland, Alvsåker s. 150). Hver enkelt gave skal altså verdsettes for seg.

Sett at en bedrift bestemmer seg for å gi visse kunder forskjellige gaver, typisk at noen kunder skal motta en bok til kr 110,- mens andre skal motta en konfekt til kr 75,-. I slike tilfeller kan altså ikke bedriften trekke fra 10 kr på boken og legge denne til i konfektpriisen, og på denne måten få begge typer varer inn under "bagatellmessig verdi".

Det er derfor ingen muligheter for å kunne "fellesregne" alt under ett. Ikke så lenge det ikke er snakk om samme vare. At det er snakk om forskjellige varer med ulik pris vil uansett fremgå av fakturaspesifikasjonen.

Et eksempel på dette finner vi også i klagenemdssak nr. 5382 av 13. juni 2005 der et selskap som drev virksomhet med engroshandel med sykepleiervarer og apotekvarer hadde anskaffet diverse artikler som kulepenner, pastiller, håndkrem etc. som skulle utdeles til leger og annet helsepersonell. Enhetsprisen var under 50 kr inklusive avgift. Hvis alle disse produktene med en samlet pris på over bagatellmessig verdi (100 kr) ble delt ut til en lege, var dette da avgiftspliktig? Klagenemnda la til grunn at de enkelte gjenstandene måtte ses isolert i forhold til 50-kroners grensen. Det faktum at flere gjenstander ble delt ut samtidig eller i løpet av et kortere tidsrom kunne i seg selv ikke medføre at utdelingen av gjenstandene måtte bli å anse som en enkelt ytelse.

4.6.6 Unntak: Utføres til bruk utenfor merverdiavgiftsområdet

Fradragsbegrensningen gjelder ikke varer anskaffet og utført til bruk utenfor ”merverdiavgiftsområdet”. Dette unntaket gjelder ikke for tjenester, jfr. lovens ordlyd.

Med merverdiavgiftsområdet siktes det til "det norske fastlandet og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene" jfr. mval §1-2. Ordlyden her er dermed en henvisning til de tilfellene der gaver eller reklameartikler eksporteres eller sendes til utlandet. Dette må sees i sammenheng med mval §§ 6- 21, 6-22 hvor omsetning av varer og tjenester til utlandet er fritatt for mva. Begrunnelsen for dette er at disse varene da ikke forbrukes i Norge, men i et annet land og følgelig skal følge regelverket i forbrukslandet.

For anskaffelser foretatt for dette formål foreligger fradragsrett uten hensyn til verdien, jfr. mval §§8-3.1. bokstav f og 3-23 bokstav d.

4.7 G) Oppføring, vedlikehold, innleie og drift av fast eiendom som skal dekke bolig -eller velferdsbehov, herunder løsøre og utstyr til slike eiendommer

Etter bokstav G er oppføring, vedlikehold, innleie og drift av fast eiendom som skal dekke et bolig- eller velferdsbehov, samt løsøre og utstyr til dette, ikke fradragsberettiget.

4.7.1 Hva er omfattet av denne fradragsnektelsen?

Etter ordlyden er det tydelig at det kun er de tilfellene der det er snakk om "bolig- eller velferdsbehov" som bestemmelsen tar sikte på å ramme. Bestemmelsen gjelder kun velferds tiltak knyttet til ”fast eiendom”. Annen anskaffelse til velferdsformål tar bestemmelsen ikke sikte på å ramme.

Med velferdsbehov forstås et behov av nødvendig eller sosial karakter .

Et eksempel på et velferdsbehov i denne forbindelse kan være behovet for barnehager. Sett i forhold til vår problemstilling vil eksempelvis driften av en bedriftsbarnehage falle inn under betegnelsen "bolig-eller velferdsbehov".

Velferdsbehov dekkes ved hjelp av velferdstiltak. Med velferdstiltak forstås "utgifter som kommer de ansatte til gode i større grad enn det som tilsvarer den direkte nytten for bedriftens kjernevirksomhet"³⁹. Det fremgår videre at vanlige velferdstiltak (slik som eksempel ventilasjon, garderobe og dusj) normalt vil ligge godt innenfor det som kan anses som "til bruk i...virksomheten". Andre velferdstiltak kan lettere bære preg av "sosiale kostnader", slik som f.eks. bedriftshytter, treningsrom osv. Slike behov vil altså være omfattet av fradragsbegrensningen i bokstav g).

Det fremgår av merverdiavgiftshåndboken⁴⁰ at ordlyden også dekker fritids,-og feriebehov. Det typiske eksempelet her vil være der bedriften leier seg inn på f.eks. en hytte eller lignende.

Når bestemmelsen som her, retter seg mot bedrifter som drifter eller arbeider på fast eiendom som skal dekke bolig-eller velferdsbehov, er det med dette ikke meningen å ramme bedrifter som har dette som sin næringsvirksomhet- typisk renoveringsfirmaer og entreprenørselskaper, men snarere ramme de bedrifter som oppfører f.eks. bedriftshytter eller lignende.

Oppføring o.l. som skal dekke bedriftsbehov, typisk oppføring av kontorlokaler, lager e.l vil falle utenfor bestemmelsens anvendelsesområde, jfr. bestemmelsens ordlyd.

Det vil ikke foreligge rett til fradrag for inngående avgift på levert arbeid med oppføring, ombygging, reparasjon og vedlikehold av slike bygninger. Heller ikke er det adgang til fradrag for merverdiavgift på varer som leveres i forbindelse med slikt arbeid, eller som bedriften selv kjøper inn til bruk under arbeid på bygningene"⁴¹

³⁹ Lærebok i merverdiavgift (2009) s. 204

⁴⁰ s. 618

⁴¹ Lærebok i merverdiavgift (2010) s. 179.

4.7.2 Hva omfattes av ordlyden "fast eiendom"?

Det fremgår av merverdiavgiftshåndboken ⁴²at "anskaffelser til arbeid på og drift av for eksempel campingtilhengere, flyttbare brakker og lignende" ikke omfattes av fradragsnektsen. En begrunnelse for dette kan tenkes å være at dette har en så nær tilknytning til næringsvirksomheten at det ikke kan anses å ha en slik "forbrukerkarakter" som omtalt over.

Det samme fremgår av Rt. 1986 s.826 der en bedrift med tilhengere til bruk som arbeidsbrakker ikke kunne fradragsføre den inngående mva. Det spilte ingen rolle hva campingtilhengerne faktisk ble brukt til, eller skulle brukes til, men det ble vektlagt hva de var ment til bruk som – her: personkjøretøy.

Det fremgår av SKD 2/13 24.januar 2013 at praksis har vært streng idet fradragsretten gjennomgående har blitt avskåret også i de tilfellene der et bygg er brukt til ren overnatting av arbeidstakere som ledd i utføring av arbeid (typisk brakker). Derimot vil en innlosjering av arbeidstakere på hotell e.l ikke være omfattet av fradragsbegrensningen, men snarere utgjøre en fradragsberettiget kostnad.

Direktoratet uttalte i SKD-meldingen at de så dette poenget "men vil samtidig bemerke at avgiftsmyndighetenes strenge praksis er begrunnet i kontrollhensyn, idet fast eiendom som dekker slike overnattingsbehov ofte kan dekke et (skjult) bolig- og/eller velferdsbehov".

Til dette kan det bemerkes at faren for omgåelse nok ikke er større ved oppføringen av en brakke fremfor innlosjering på hotell. En brakke tilfredsstiller som regel kun visse minimumsstandarder, og sannsynligheten for at disse vil brukes til bolig,- eller feriebehov vil for de fleste være liten. Dessuten kan det argumenteres med at arbeidsgiver ikke vil ha et større incitament til å betale for kostnader tilknyttet brakker fremfor hotell, så lenge det er snakk om utgifter i bedriftsøyemed.

⁴² s. 618

4.7.2.1 Er oppussingskostnader til leilighet avskåret fradragsrett, selv når leiligheten brukes i næringsvirksomhet?

Ordlyden stadfester en begrensning for bolig- eller velferdsbehov. En leilighet som eksempelvis delvis brukes privat og i næring, vil dermed også delvis kun dekke et boligbehov. For næringsvirksomhetens tilfelle vil leiligheten dekke et næringsbehov eller bedriftsbehov. Fradragsretten kan dermed kun tenkes delvis avskåret.

I klagenemdssak nr. 5755 av 11 desember 2006 var spørsmålet om en leilighet opplyst til bruk som kontor var å regne som kontor eller leilighet.

Arealet var på ca. 45 kvm og inneholdt kontor, kjøkken, møterom og bad. Bakgrunnen for kjøpet var opplyst å være behovet for kontorplass, og den omstendighet at kontorlokalets beliggenhet var svært praktisk med tanke på at det lå i nærhet til klagers bolig. Leiligheten gjennomgikk senere vedlikeholdsarbeider herunder oppgradering av kjøkken, bad og el-anlegg.

Fylkesskattekontoret tilbakeførte fradragsføringen som hadde funnet sted. Skattedirektoratet la i sin innstilling vekt på at det aktuelle objektet var en leilighet, som sammenholdt med størrelsen på arealet i forhold til virksomhetens omfang med en ansatt og arten av oppussingen talte mot at det reelt var foretatt anskaffelser til kontorbruk. Klagenemnda sluttet seg til dette.

Av denne avgjørelsen kan vi slutte at det avgjørende ikke nødvendigvis vil være hva lokalet reelt sett benyttes til, men hva omstendighetene rundt indikerer. Det oppstår dermed bevissspørsmål, som må avklares konkret fra sak til sak.

4.7.3 Foreligger det fradragsrett for oppføring og vedlikehold av bedriftskantiner?

Etter §8-3 første ledd bokstav g) er det oppstilt et unntak fra fradragsbegrensningen for oppføring og vedlikehold av ”bedriftskantiner, herunder løst inventar til bedriftskantiner”. I slike tilfeller foreligger det altså en fradragsrett.

Det fremgår av Ot.prp. nr 76 (2008-2009) at bestemmelsen er en kodifisering av ulovfestet rett.

I lovkommentaren fremgår det at dette unntaket er begrunnet i praktiske hensyn idet det ofte kan være problematisk å skille arealer i et bygg som benyttes som bedriftskantine uten fradragsrett fra annet areal med fradragsrett.

”Inn under bestemmelsen om fradragsrett kommer følgelig anskaffelser av f. eks kjøkkenutstyr til kantinen. Men fradragsretten gjelder ikke den regulære drift av kantinen”⁴³.

Dette tilsier at innkjøp til den daglige drift av kantinen, det være seg vaskemidler osv., ikke vil være fradragsberettiget.

Derimot vil oppussing og evt. utvidelse av kantinen kunne sies å falle inn under ordlyden jfr. ordlyden ”oppføring og vedlikehold”.

4.7.3.1 Bedriftshelsekontorer

For bedriftshelsekontorer og for utstyr til slike foreligger det heller ingen begrensning i fradragsretten⁴⁴. De samme regler gjelder her som for bedriftskantiner jfr. pkt 4.7.3.

⁴³ Lærebok i merverdiavgift, (2009) s. 205

⁴⁴ Lærebok i merverdiavgift, (2010), s. 150

5 § 8-4 Personkjøretøy

Etter § 8-4 omfatter ikke fradragsretten inngående merverdiavgift på ”anskaffelse, drift og vedlikehold” av personkjøretøy.

5.1 Hva omfattes av begrepene ”anskaffelse, drift og vedlikehold”?

Med ”anskaffelse” menes typisk kjøp av et personkjøretøy, men også leasing og leie vil falle inn under her. ”Drift og vedlikehold” sikter derimot til de utgiftene en har etter at kjøretøyet er anskaffet. Driftsutgifter vil være det det koster å drifte bilen. Et godt eksempel på dette er bensin og oljeutgifter. Av vedlikeholdsutgifter kan nevnes utgifter til vask, polering, rustbehandling, service osv.

I uttalelse datert 18.01.02 legger Skattedirektoratet til grunn at også parkering som knytter seg til bilbruken behandles på lik linje med bilkostnader for øvrig. Med andre ord vil dette si at det foreligger full avskjæring av fradragsretten når det gjelder utgifter til parkering av personkjøretøy. Uttalelsen ble gitt i tilknytning til den gamle mva-loven, men vil fortsatt være veiledende og ha en viss vekt ved tolkningen av den nye bestemmelsen i den nye loven, her §8-4.

Det fremgår allikevel av lovkommentaren til §8-4 at parkeringsplasser som ledd i leie av næringslokaler gir fradragsrett.

5.2 Hva menes med ”personkjøretøy”?

Hva som er å anse som ”personkjøretøy” er angitt i FMVA §1-3-1. Blant annet faller både personbil, varebil klasse 1, moped/motorsykel og buss med inntil 17 seteplasser inn under ordlyden. Varebil klasse 1 innebærer etter Ot.prp. nr 68 (2003-2005) en stasjonsvogn der baksetet ikke benyttes (intet krav om at dette er fjernet), og der det er en 40 cm høy vegg/gitter bak førersetet.

Av FMVA § 1-3-1 fremkommer det et unntak fra hovedregelen i §8-4 for de tilfeller der personkjøretøyet hovedsakelig er innrettet for varetransport.

Med ”hovedsakelig innrettet for” sikter ordlyden til at det avgjørende ikke er hva kjøretøyet faktisk blir brukt til (herunder om det skjer en reell varetransport), men at det er innret-

ningen som skal vurderes. I avgiftsretten legges det til grunn at det må dreie seg om mer enn 80 % innrettelse for at det skal anses for å være innrettet for transport av gods.⁴⁵

Eksempel på en slik innretning er en varebil klasse 2.

For disse motorvognene er altså fradragsretten i behold. Forutsetningen er at kjøretøyet brukes i den registrerte virksomhet, jfr. §8-1. For at noe skal karakteriseres som varebil klasse 2 fremgår det av de samme forarbeidene at baksetet må være fjernet, og at det må være en hel vegg fra gulv til tak bak førersetet.

Bakgrunnen for regelen må sies å være kontrollhensynet. Myndighetene vil ikke like enkelt kunne kontrollere om det aktuelle personkjøretøyet faktisk blir brukt i næringsvirksomhet eller ikke.

Det finnes flere eksempler på at en næringsdrivende har anskaffet firmabil, som utenom arbeidstiden ble benyttet som privatbil. Den faktiske bruken er vanskelig å kontrollere, og det er derfor enklere å avskjære fradragsretten på dette punkt. Som vi skal se nedenfor, foreligger det allikevel unntak fra denne fradragsbegrensningen, dette følger av §8-4.1.2.

Det fremgår av Innst.O.nr. 20 (2003-2004) at ”en snekker som benytter en varebil til å frakte seg selv mellom to byggeplasser, etter dagens regelverk ikke får fradrag for inngående merverdiavgift på f.eks. drivstoff til denne kjøringen. Dersom vedkommende i tillegg frakter en viss mengde varer/verktøy, vil imidlertid forholdet anses som varetransport og dermed være fradragsberettiget”. Dette vil fortsatt gjelde dersom snekkeren benytter seg av en varebil klasse 2. Det fremgår av lovkommentaren at det er ”kjøretøyets art, ikke bruk av kjøretøyet, som avgjør”. Begrunnelsen for dette er nettopp problemet med avgrensning mot privat bruk av kjøretøyet, som omtalt over.

Hva gjelder ATV'er har det vært mange avgjørelser om dette i klagenemnda. I klagenemndssak. nr. 6841 av 13.10.2010 ble en ATV ansett for å hovedsakelig være innrettet for

⁴⁵ Klagesak nr. 6900 (2011-02-18.6900)

persontransport, og således ikke gjenstand for fradrag for inngående avgift. I avgjørelse fra 2011⁴⁶ var spørsmålet om en ATV var innrettet på en slik måte at det forelå fradragsrett. Nemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling der skattekontoret blant annet redegjorde for at det ikke kunne tillegges vekt at ATV-en var utstyrt med hengerfeste. Heller ikke var det nok at det var montert en lastekasse bak og et lasteplan foran. For å oppfylle vilkårene for å hovedsakelig være innrettet for transport av gods mente skattekontoret at ATV'en måtte ha en ytterligere fastmontert og mer omfattende innretning som ville kunne hindre privat bruk og persontransport.

5.3 Grensen mot persontransporttjeneste

Har et firma fradragsrett der dette kjøper en persontransporttjeneste?

Spørsmålet gjelder altså her de tilfellene der et firma ikke anskaffer personkjøretøy til bruk i virksomheten, men heller kjøper en persontransporttjeneste.

Det er viktig å merke seg at spørsmålet her ikke gjelder de virksomheter som yter persontransporttjenester, men de virksomheter som kjøper slike tjenester.

I Innst.O. nr. 20 (2003-2004) heter det at regjeringen er av den oppfatning at ”det ikke foreligger tilstrekkelig tungtveiende grunner til å foreslå særskilte bestemmelser med sikte på å avskjære fradragsretten for inngående merverdiavgift på kjøp av persontransporttjenester til bruk i virksomheten”.

Slike bestemmelser har enda heller ikke blitt innført, og en kan dermed legge til grunn det som her er uttalt i forarbeidene. Begrunnelsen for å ikke avskjære fradragsretten på dette punktet er uttalt å være at incitamentet til urettmessig å karakterisere en privat reise som forretningsreise er redusert ved at mva -satsen er satt til 8%⁴⁷. Samtidig antar regjeringen at de fleste virksomheter vil vegre seg for å betale de ansattes private reiser.⁴⁸

⁴⁶ Klagenemndssak nr. 6900 (2011-02-18.6900)

⁴⁷ Stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2013 §4a)

⁴⁸ Innst.O. nr. 20 (2003-2004)

Et firma som dermed leier en maxi -taxi e.l for å frakte de ansatte til en konferanse e.l vil dermed ha fradragsrett på denne inngående merverdiavgiften.

5.4 Unntakene i § 8-4

Det fremgår av §8-4.1.2 at det allikevel foreligger fradragsrett for inngående mva på personkjøretøy til bruk som salgsvare, utleiekjøretøy i yrkesmessig utleievirksomhet og middel til å transportere personer mot vederlag i persontransportvirksomhet. Disse vil bli gjennomgått i det videre.

5.4.1.1 A) Salgsvare

Det første unntaket fra hovedregelen om avskåret fradragsrett finner vi i bokstav a). Her foreligger det altså fradragsrett for "salgsvare".

Med salgsvare siktes det her typisk til videresalg av personkjøretøy.

Om det dreier seg om salg av brukte eller nye personkjøretøy skiller ikke loven mellom.

Det er videre i en uttalelse fra Finansdepartementet til Sivilombudsmannen uttalt at virksomhet med salg av personkjøretøyer har fradragsrett for inngående avgift på drivstoff som er brukt ved forflytning av kjøretøy fra lager/importsted til utsalgssted.⁴⁹

Hva gjelder salgsvarer er altså ikke bare selve anskaffelsen fradragsberettiget, men også drifts-og vedlikeholdskostnadene. Dette må også sies å gjelde generelt også for unntakene som følger i bokstav b) og c).

⁴⁹ Merverdiavgiftshåndboken s. 625

5.4.1.2 B) Utleiekjøretøy i yrkesmessig utleievirksomhet

Det er også fradragsrett for utleiekjøretøy i yrkesmessig utleievirksomhet jfr. bokstav b).

Det siktes her til de virksomheter som leier ut personkjøretøy som sitt virke. Eksempler på dette er Hertz, AVIS osv.

5.4.1.2.1 *Kravet om "yrkesmessig utleievirksomhet"*

Om det foreligger en "yrkesmessig utleievirksomhet" har vært oppe i en del enkeltsaker i domstolene, vi skal se på noen av disse.

I Oslo byretts dom av 19.juni 1999 ⁵⁰ fant retten at utleie fra et morselskap til et datterselskap hvor datterselskap solgte biler til morselskap som dette utleide tilbake til datterselskapene, var å anse som yrkesmessig utleievirksomhet.

I Oslo byretts dom av 22.oktober 1999 ⁵¹ fant retten i likhet med klagenemnda at anskaffelse av personkjøretøyer ikke var anskaffet til bruk i yrkesmessig utleievirksomhet. Saken gjaldt et selskap som ble registrert i avgiftsmanntallet for kjøp, salg og utleie av biler. Retten fant det sannsynliggjort at bilene var anskaffet for at selskapets eier og hans bekjente skulle oppnå rimelig bilhold. Eieren og hans bekjente skulle kun betale et lavt månedlig vederlag til selskapet i leie. Hensikten med opprettelsen av selskapet og anskaffelsen av bilene var at staten skulle subsidiere bilholdet gjennom jevnlig refusjon av inngående avgift.

Etter rettens oppfatning hadde ikke selskapet et kommersielt formål.

Formålet til selskapet er altså av betydning når en skal avgjøre om det foreligger yrkesmessig utleievirksomhet. Dette må påvises å være av en reell og kommersiell art.

⁵⁰ Klagenemndssak nr. 3546

⁵¹ Klagenemndssak nr.3776

En anførsel som det under saken ikke ble tatt stilling til, men som en kan stille spørsmål ved er om utleiedelen isolert sett må være egnet til å gå med overskudd for at forholdet skal kunne ansees som yrkesmessig utleievirksomhet?

Spørsmålet ble som nevnt ikke besvart, men i KMVA 4583 av 29. Oktober 2001, ble det uttalt at det ”Av merverdiavgiftsloven § 28, jfr. § 10 følger at det stilles krav om utøvelse av næringsvirksomhet for å kunne registreres i avgiftsmanntallet. Vilåårene for å kunne anse en virksomhet for næring er at det er utøvet en aktivitet av en viss varighet og et visst omfang , at aktiviteten drives for utøverens egen regning og risiko og at aktiviteten objektivt sett er egnet til å gi økonomisk overskudd over tid”.

Også i Utv 2012 s. 1289 la retten til grunn at omsetningsbegrepet i mval måtte forstås slik at det ved levering av varer og tjenester måtte skapes en merverdi for å utløse avgiftsplikt.

Begrunnelsen for dette kravet kan tenkes å være faren for avgiftsomgåelse. Dersom det ikke forelå krav til næringsplikt, kunne dette tenkes å ha ført til at bedrifter som i virkeligheten var avvirket kunne fortsatt med fradragsføringen av varer som her omtalt, men som isteden for til bruk i virksomheten var til bruk i privat øyemed.

5.4.1.2.2 Er gratis utleie også omfattet av bestemmelsen?

I en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet BFU 51/07 avgitt 01.10.2007 var spørsmålet om de forelå avgiftsplikt når bilforhandlere tilbyr sine kunder vederlagsfri erstatningsbil når kundenes biler er på verksted.

Det måtte skilles mellom det tilfellet der bilforhandlerne stilte egne biler til disposisjon, og de tilfeller der biler ble leid inn fra andre.

Skattedirektoratet kom til at bruk av egne biler ikke utløste uttaksavgift. Begrunnelsen for dette er at utleie i et slikt tilfelle er å anse som ”yrkesmessig”. Dersom bilene ble stilt til kundens disposisjon vederlagsfritt, ville det måtte beregnes uttaksmerverdiavgift. For å

unngå dette mål: ”Den prisreduksjon selskapet ønsker å innrømme kundene, må fremkomme som en rabatt på den samlede ytelse”⁵²

Dersom bilforhandleren fremleide innleide biler, ble han ikke ansett for å drive ”yrkesmessig utleievirksomhet” etter den gamle mva-loven §14.4, og fradragsrett var derfor avskåret. Det samme må antas å gjelde etter den nye mva-loven.

Også Rt 2006 s. 396 ”Møller Bil” dommen omhandlet spørsmålet om hva som er å anse som en ”yrkesmessig utleievirksomhet”. Et selskap drev her salg og utleie av bil, men virksomheten stilte også erstatningsbil til disposisjon for kunder som hadde bilen sin på verksted her.

Saken dreide seg i det vesentlige om ordningen var avgiftspliktig. Møller Bil anførte at om den var det, måtte den falle inn under unntaket tilsvarende mval § 8-4b). Høyesterett kom til den konklusjon at ordningen var avgiftspliktig uten rett til fradrag for inngående mva. Begrunnelsen var at ytelsen av erstatningsbil var ”en integrert del av salgs-eller verkstedvirksomheten – en kostnad med årsak i selskapets mislighold”.

Den kunne derfor ikke regnes som ”yrkesmessig utleievirksomhet”.

Av dommen kan en slutte at dersom ordningen med utleiebil ikke hadde sin forankring i selskapets mislighold, ville denne kunne ha vært ansett for en ”yrkesmessig utleievirksomhet”. Eksempel på et slikt tilfelle vil foreligge dersom et selvstendig verksted inngår en avtale med en bilforhandler om at bilforhandleren benytter dette spesifikke verkstedet for sine kunder, uavhengig av mislighold fra bilforhandlers side. Verkstedet bør i slike tilfeller innrømmes fradragsrett etter denne bestemmelsens bokstav b).

⁵² s. 9

5.4.1.3 C) Middel til å transportere personer mot vederlag i persontransportvirksomhet

Det siste unntaket fra avskjæringsregelen i §8-4 finner vi i bokstav c) som fortsatt gir fradragsrett for kjøretøy som brukes til å transportere personer mot vederlag i persontransportvirksomhet.

Bestemmelsen ble gitt i forbindelse med at persontransport ble avgiftspliktig fra og med mars 2004.

Fradragsretten omhandler kun anskaffelse mv. av personkjøretøy til slik bruk - annen bruk er ikke omfattet av ordlyden. Dersom en persontransportvirksomhet også bruker personkjøretøyet til annet enn befraktning av personer, f.eks. varer- må det skje en fordeling av den inngående avgift.

Eksempler på transport av personer mot vederlag i persontransportvirksomhet er typisk taxinæringen. Også virksomheter som bedriver kollektivtrafikk vil være omfattet.

6 Fradragsbegrensningene i EU

Merverdiavgiften er ingen særegen avgift for Norge - EU og nesten alle OECD-land har også innført merverdiavgift på omsetningen av en rekke varer og tjenester.

Ettersom både Sverige og Danmark er medlem av EU er de forpliktet til å implementere og følge de regler og retningslinjer som gis i sin nasjonale lovgivning.

Som ledd i å gjennomføre en felles merverdiavgift for EU-landene har det blitt gjennomført flere direktiver. I nyere direktiv 2006/112/EF av den 28 november 2006 gitt påbud til det enkelte land om å gi regler innen visse rammer på merverdiavgiftens område.

Direktivet er ikke en forordning som ville ha gjeldt direkte som lov men et påbud som påbyr statene å tilpasse / endre sin lovgivning i tråd med dette.⁵³

Det norske merverdiavgiftssystem ble innført etter EUs og bygger på dette - dette er grunnen til at de norske reglene har flere fellestrekk med direktivet.

Som vi skal se i det følgende er bestemmelsene til dels åpne.

Dette innebærer at det enkelte land innenfor EU gis et større rom til å fastsette detaljregulering på nasjonalt nivå i sin lovgivning. Dette medfører nasjonale variasjoner innen ett og samme avgiftsspørsmål. Ved å kjenne til EUs sjette avgiftsdirektiv og hovedprinsippene i dette kan en komme godt på vei med hensyn til tolkningen og løsningen av avgiftsspørsmål.

Hovedregelen, som tilsvarer vår mva -lov § 8-1, følger av artikkel 168⁵⁴ som gir den avgiftspliktige rett til fradrag for moms i det omfang varer og tjenester anvendes i hans avgiftspliktige virksomhet.

⁵³ Praktisk merverdiavgift (2012) s. 110

⁵⁴ Det er her tatt utgangspunkt i den engelske versjonen, da denne regnes for å ha gyldighet på lik linje med de andre offisielle språkversjonene.

"In so far as the goods and services are used for the purposes of the taxed transactions of a taxable person, the taxable person shall be entitled, in the Member State in which he carries out these transactions, to deduct the following from the VAT which he is liable to pay"

Det oppstilles her en fradragsrett for varer og tjenester som brukes i forbindelse med avgiftspliktige transaksjoner (og som det følgelig er betalt moms av).

Hva som menes med "brukes i forbindelse med" må følgelig forstås som eksempelvis omsetning som ledd i næringsvirksomheten etc.

Direktivet har også en regel om fradragsbegrensninger. Den finner vi i artikkel 176:

«The Council, acting unanimously on a proposal from the Commission, shall determine the expenditure in respect of which VAT shall not be deductible. VAT shall in no circumstances be deductible in respect of expenditure which is not strictly business expenditure, such as that on luxuries, amusements or entertainment."

Spørsmålet etter dette blir hva som er å anse for "business expenditure"?

Med "business expenditure" siktes det til virksomhetens utgifter. Ordlyden gir en ikke-uttømmende eksemplifisering av hva som skal anses for slike ikke-fradragsberettigede utgifter. Blant annet nevnes luksus,- og underholdningsutgifter.

Ordlyden er på dette punkt meget vag, og oppstiller et vidt spillerom for hva som kan anses å falle inn under virksomhetens utgifter (og som således ikke omfattes av fradragsbegrensningsregelen).

I Case C-4/94 (BLP), [1995] ECR-I-0983 kom retten til inngående mva kunne fradras hvis varen eller tjenesten hadde "a direct and immediate link with taxable transactions".

Denne dommen gir ingen andre holdepunkter enn hva som fremkommer av ordlyden-

varer og tjenester som har en direkte tilknytning til den avgiftsbelagte transaksjon kan fradras og er derfor ikke omfattet av begrensningen. Men hvor går skillet mellom direkte og indirekte tilknytning til bedriften?

Først og fremst må en forstå dette slik at det beror på en konkret tolkning av den enkelte situasjon. Allikevel foreligger det visse generelle, felles utgifter som alle bedrifter har uavhengig av virksomhetsområde. Eksempler på dette er utgifter til leie av lokaler, utstyr som trengs ifm. arbeidet, evt. omsetningsvarer osv. Dette er utgifter med en direkte tilknytning til bedriften.

En mer indirekte tilknytning finnes det et tilfelle av i Case C-33/03. Saken omhandlet Storbritannias regel om fradrag for arbeidsgiver på arbeidstakernes drivstoffutgifter.

Domstolen kom til at Storbritannia hadde misligholdt sine forpliktelser til EU og det sjette avgiftsdirektiv. Begrunnelsen var at "the national legislation at issue does not ensure that the right to deduct VAT which it confers attaches solely to fuel actually used by employees for the purposes of the employer's taxable transactions".

Som en ser av domsbegrunnelsen vil det foreligge en indirekte tilknytning dersom en ikke kan forsikre myndighetene om at varen eller tjenesten kun brukes i virksomheten.

Hvordan kan en så forsikre myndighetene om noe slikt?

En forsikring kan gis ved en påvisning av direkte faktisk bruk, men dette vil i mange tilfeller medføre store kontrollproblemer. For myndighetene vil det derfor i de fleste tilfeller være aktuelt å se på varens karakter og omfang og hva denne kan brukes til. Altså dets potensielle. Dette fordi visse varer vil ha et så sterkt forbrukerpreg at sannsynligheten for at den også vil brukes i privat øyemed er betraktelig stor.

Dette kan medføre en urettferdig behandling av virksomheter i de tilfellene der en vare kan brukes til annet enn virksomhetsbruk, men ikke faktisk gjør det. Allikevel gir dommen en pekepinn på at hensynet til faren for omgåelse, og kontroll må veie tyngre.

Dommen kan også gi en pekepinn på at det i de tilfellene der det er fare for omgåelse av avgiftssystemet- typisk der mulighetene for misbruk er større og mulighetene for kontroll er mindre (noe som gjerne vil være der aktiviteten har et mer personlig fremfor forretningsmessig preg og således kan ha en "forbrukerkarakter"), vil fradragsretten avskjæres. En ser at det er de samme hensyn her, som etter norsk rett, som gjør seg gjeldende.

7 Fradragsbegrensningene etter svensk rett

I Sverige er det mervärdesskattelagen (1994:200) som implementerer og regulerer reglene for mva.

Hovedregelen finner vi i 3§ i kapittel 8, der det bestemmes at "Den som bedriver virksomhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför seg till förvarv eller import i verksamheten". Denne bestemmelsen har sin parallell i den norske mval § 8-1.

Med "förvärv" siktes det her til oppkjøp. En videre tolkning kan sies å være alle kjøp til bedriftens virksomhet. Det ligger i dette at det foreligger en direkte tilknytning mellom det aktuelle kjøp og virksomheten. En får altså klarligvis ikke gjøre avdrag for moms til private innkjøp.

Videre er det i 9§ inntatt begrensninger i denne fradragsretten. I første punktum er "stadigvarande bostad om inte annat följer av 10§" nevnt, og i andre punktum er "utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra avdrag vid inkomstbeskattningen enligt 16 kap. 2§ inkomstskattelagen (1999:1229)", avskåret fra fradrag. Også ved kjøp og leie av personbiler og motorsykler for andre formål enn videre salg, utleie og persontransport jfr. 15§ foreligger det en begrensning i fradragsretten.

7.1 Servering

Etter gjeldende svensk lovgivning er det ikke oppstilt noen bestemmelse tilsvarende den norske §8-3a) om avskjæring av fradrag på servering.

Det følger av fjerde kapittel 2§ for ikke - registrerte virksomheters vedkommende at "restaurang-eller cateringtjänster som består av tillhandahållande av kost åt personalen, om marknadsvärdet av tjänsterna för beskatningsåret överstiger 30 000 kronor" regnes som yrkesmessig virksomhet (og dermed fradragsberettiget etter 8 kap 3§).

Dersom denne virksomheten tar med de ansatte ut for å spise e.l får altså denne fradrag for den inngående merverdiavgiften dersom disse regningene i løpet av et år overstiger 30.000 kr.

De ikke-registrerte virksomhetene som ikke oppnår denne beløpsgrensen får således heller ikke fradrag for moms. For registrerte virksomheter finnes det ingen tilsvarende beløpsgrense. Svensk rett adskiller seg her på mange måter fra den norske da også ikke-registrerte virksomheter har krav på fradrag for slike ytelser.

For serveringsbestemmelsens vedkommende ser vi at det i svensk rett ikke oppstår noen kumulative effekter på dette punkt.

7.2 Kost og naturalavlønning

Det er heller ikke i svensk rett oppstillet noen fradragsbegrensning for kost og naturalavlønning til virksomhetens ansatte e.l. Kantinemat, overtidsmat, telefonbruk i forbindelse med arbeidet osv. vil derfor etter svensk rett være fradragsberettiget så lenge vilkårene i 3§ er oppfylt.

7.3 Representasjon

”Representasjon” er avskåret fradragsrett etter den svensk lovgivning⁵⁵. Begrepet må her forstås som utgifter med umiddelbar sammenheng med næringsvirksomheten-" såsom då det uteslutande är fråga om att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser eller liknande eller då utgifterna avser jubileum eller personalvård." jfr inkomstskattelagen 2§).

Representasjonsbegrepet omfatter altså både ekstern representasjon, og intern jfr. ordet personalvård. Med ”personalvård” forstås utgifter til personalets velferd. Personalfester og informasjonsmøter for ansatte faller inn under her, mens selskapsliv og gjestfrihet av personlig art⁵⁶

⁵⁵ Mervärdesskattelagen 9§ jfr.inkomstskattelagen 2§

⁵⁶ Mervärdeskatt (1993) s. 202

Bestemmelsen (inkomstskattelagen 2§) fastsetter en øvre beløpsgrense for kostnadene. Dette vil si at en får avdrag opp til en bestemt sum- fradragsbegrensningene trer altså kun inn når denne overstiges. For representasjonskostnader til lunsj, middag osv. er grensen satt til 90 kr per person og måltid (med tillegg for mva). Dette tilsier at en kan ta med en forretningsforbindelse på f.eks. lunsj og middag samme dag, og få fullt fradrag for begge måltider så lenge disse er under 90 kr enkeltvis.

For andre utgifter til opprettholdelse av forretningsforbindelser, og utgifter som avser "jubiläum eller personalvård" (personalvård er utgifter til personalets velferd, typisk treningsutgifter osv.). er det ikke satt en konkret beløpsgrense, her får avdraget ikke overstige hva som anses "skäligt" dvs. rimelig. Dette må bero på en konkret vurdering der utgiften må holdes opp mot aktiviteten som er utført. Det fremgår av svensk teori (Björn Forssén) at personalfest ikke bør forekomme oftere enn hva som anses rimelig -"normalt en till två gånger per år". Rimelighetsvurderingen henspiller seg dermed ikke kun på selve kostnaden, men også på om omfanget av aktiviteten er rimelig.

Etter norsk rett er det også slik at representasjon er avskåret fradragsrett. Allikevel er det ikke slik at kostnader under en viss sum er fradragsberettiget slik som etter svensk rett.

Svensk rett unntar i større grad intern representasjon fradragsbegrensningen enn norsk rett. Her foreligger det ingen fradragsrett. Avgiftskumulasjonen vil dermed merkes mer i Norge enn i Sverige da reglene i norsk rett er mer vidtgående.

7.4 Gaver

Hovedregelen etter svensk lovgivning er at utgifter gaver ikke er omfattet av fradragsretten - på samme måte som den norske. Forskjellen ligger i at den svenske lovgivningen opererer med et skille mellom representasjonsgaver / reklamegaver og gaver til ansatte.⁵⁷ Det fremgår av den juridiske teori her at en gave har karakter av en reklamegave dersom den leveres til et større antall personer og ikke bærer preg av personlig karakter (eksempelvis ved å merke det med firmaets navn eller logo).

Ansattgaver må her forstås som typiske jubileumsgaver, julegaver osv.

I inkomstskattelagen 9 kap. finnes bestemmelser om utgifter som ikke kan kreves fradratt. Det følger av kapittelets 2§ at dette blant annet gjelder for utgifter til gaver.

Støtte for at avdrag for representasjons-og reklamegaver finnes allikevel i forarbeidene jfr. prop. 1963:96 s. 29. Utgifter til slike kostnader kan en også hjemle i hovedregelen i 16.kap 1§ som kostnader til markedsføring. I medhold av denne bestemmelsen er det ikke gitt en tilsvarende beløpsgrense som for representasjon.

For reklamegaver fikk en av regjeringsretten (RÅ 2010 ref.33) en grense å forholde seg til. I det aktuelle tilfellet var det snakk om fradrag for inngående avgift på utgifter til penner, klær osv. Regjeringsretten var enig i kammerrettens avgjørelse, der fradrag for utgifter opp til en sum av 350 kr per gave inklusive merverdiavgift ble godtatt.

For representasjonsgaver er derimot den rådgivende retningslinjen at disse ikke må overstige 180 kr eksklusive mva.⁵⁸

Dette er kun en retningslinje, og ikke en absolutt grense, jfr. avgjørelsen nevnt over.

Når vi sammenlikner svensk og norsk rett her, ser vi at beløpsgrensene er forskjellige. Norge har en maksimal grense på 100 kroner inklusive mva for gaver.

⁵⁷ Mervärdeskatt (1993) s. 204-205

⁵⁸ skatteverket.se

Dette medfører at de kumulative effektene nok en gang slår til i større grad i det norske merverdiavgiftssystem enn i det svenske.

7.5 «Stadigvarande bostad»

En annen av de svenske fradragsbegrensningsreglene omhandler utgifter til "stadigvarande bostad". Bestemmelsen likner den norske – inntatt i §8-3 bokstav g), men har ved første øyekast et tilsynelatende snevrere anvendelsesområde.

Med "stadigvarande" menes permanent bosted. Etter den svenske skatteretten vil det typiske være et hjem, men dette gjelder ikke også for avgiftsretten. Begrepet er her videre.

Hva som er å betegne som en "stadigvarande bostad" gir hverken praksis eller forarbeider svaret på. Allikevel fremgår det av juridisk teori ⁵⁹ at det er "vad som kan betecknas som stadigvarande bostad" som er avgjørende. I skatteforvaltningens anvisninger sies det at «En stadigvarande bostad är en byggnad eller en del av en byggnad som är inrättad för boende. När vi bedömer vad som är en stadigvarande bostad tar vi bl.a. hänsyn till byggnadens konstruktion, storlek, planlösning och utrustning». Som eksempler er nevnt at fradrag for moms ikke gis for «personalbostad».

Bestemmelsen gjelder "stadigvarande bostad". Midlertidige bosteder kan en derfor tolke slik at ikke er omfattet. Björn Forssén ⁶⁰ nevner rom i hotellvirksomhet som et eksempel på hva som ikke utgjør et bosted.

Bedriftshytter etc. som har mer karakter av bosted vil nok derimot være avskåret fradragsrett på samme måte som etter norsk rett.

Myndighetenes holdning er at fradrag også kan gis for hjemmekontor. Dette forutsetter at rommet er klart atskilt fra rom i huset som utgjør fast bosted. ⁶¹

⁵⁹ Mervärdeskatt (1993) s. 198.

⁶⁰ s.199

⁶¹ Mervärdeskatt (1993) s. 199

Av EU-dommen C-25/03 (Hans U. Hundt- Ebwein) som omhandlet bruk av et rom til arbeidsvirksomhet (kontor) uttalte domstolen at: "...where a person purchases a house, or has a house built, in order to live in it with his family he is acting as a taxable person, and is thus entitled to make deductions under Article 17 of the Sixth Directive in so far as he uses one room in that building as an office for the purposes of carrying out an economic activity.."

Dette vil også ha betydning for svensk lovgivning. Dommen later til at så lenge en kan karakteriseres som en "taxable person" vil det denne foreta seg kunne være fradragsberettiget. Det kan se ut til at det dermed foreligger en presumpsjon for at det ikke dreier seg om private kostnader.

Norsk og svensk rett må på dette punktet sies å være rimelig like.

7.6 Personkjøretøy

I 15 § er personbiler og motorsykler som erverves eller leies for andre formål enn "återförsäljning, uthyrning, persontransporter enligt taxitrafiklagen (2012:2011), transporter av avlidna eller körkortsutbildning " ikke fradragsberettiget.

Det følger av 8.kap 16.2 § at en får "dra av hälften av den indgående skatt som hänför sig till förhyrning av fordonet .Vilkåret er at bilen delvis anvendes i virksomheten.

Bestemmelsen gjelder kun "förhyrning", altså leie, og ikke kjøp.

Hva menes med at bilen "delvis anvendes i virksomheten"?

Det fremgår av skatteverkets veiledning at forutsetningen for fradrag er at bilen kjøres 100 mil per år i den momspliktige virksomheten.⁶²

Dessuten er alle driftskostnader etter svensk rett fradragsberettiget jfr. 16§. Dette gjelder til og med når bilen anvendes privat. Både driftskostnadene til leiebil og eiebil kan fradras, jfr. 16.2.2 §.

⁶²www.skatteverket.se

Reglene er her altså annerledes enn hva de er i Norge der både kjøp og leie er likestilt, og ingen av delene er fradragsberettiget. Dette medfører en større kumulasjonsvirkning for de norske avgiftspliktige virksomhetene enn de svenske.

7.7 Oppsummering

Som vi har sett over foreligger det visse likhetstrekk i fradragsbegrensningsreglene hva gjelder Norge og Sverige. Allikevel har Sveriges fradragsbegrensninger mindre anvendelsesområde. Dette grunnet flere beløpsmessige grenser der fradragsbegrensningen ikke inntrer før disse er nådd. Der Norge også har slike, er disse satt lavere, slik at terskelen for å få avskåret fradragsretten er lavere enn etter svensk rett. De kumulative effektene blir derfor mindre.

Hva som også skiller Sverige fra Norge er den særskilte bestemmelsen inntatt i mervärdeskattelagen kap 8 4§ pkt. Her bestemmes det at et skattskyldig selskap på visse vilkår kan utnytte den inngående skatten som et ikke-skattskyldig selskap i samme konsern ikke kan fradra.

En slik bestemmelse åpner opp for en lempingsadgang hva gjelder de kumulative effektene. Selv om ikke det aktuelle selskapet får fradrag, holdes i alle fall fradraget innenfor konsernet, noe som vil kunne komme selskapet til gode. I Norge har vi ingen slik tilsvarende bestemmelse.

Sverige prøver i størst mulig grad å tilpasse sine regler til den næringsdrivende, slik at regelverket blir så nøytralt og harmonisert som mulig. På dette punkt må en kunne si at Norge ligger et skritt bak.

8 Fradragsbegrensningene etter dansk rett

I Danmark er det "Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift" (momsloven) som regulerer de detaljerte reglene for moms.

Som de to ovennevnte nordiske landene har også Danmark en hovedregel for full fradragsrett. Denne finner vi i kapittel 9 §37 som gir registrerte virksomheter full fradragsrett for varer og ytelser som "udelukkende anvendes til brug for virksomhedens leverancer".

Som i svensk og norsk rett avskjæres altså fradragsrett for kostnader til privat bruk.

Av §42 følger de ulike begrensningene i fradragsretten. Disse vil bli gjennomgått nedenfor.

8.1 Restaurantkostnader

Av momsloven §42. 5) følger at heller ikke kostnader til "restaurationsytelser" er fradragsberettiget.

Med restaurantytelser forstås utgifter til faktiske restaurantbesøk. Dette fremgår også av veiledningen til momsloven.⁶³ Sammenliknet med den norske bestemmelsen tilsvarer denne vår bokstav a) om servering, men "servering" tar sikte på et videre anvendelsesområde. Av dansk rettspraksis⁶⁴ fremkommer det at utgifter til lunsj og middag i virksomhetens egen kantine ikke er omfattet av begrepet. Det fremgår allikevel her at dersom kantinen drives av en juridisk eller fysisk person som ikke har tilhørighet til bedriften (outsourcet kantinedrift) vil det bli snakk om kjøp av fremmed kantine. Slik dette er å forstå vil moms på varer fra en kantine drevet av andre kunne anses som restaurantregninger.

Skillet her er viktig fordi en middag i egen kantine for egne ansatte fort anses som "kost" – noe som ikke fradragsberettiget. Det samme gjelder forretningsmiddager (som anses som "representasjon"). Restaurantregninger kan derimot - etter §42 stk 2 - fradras med 25%.

De kumulative effektene i dette tilfellet vil derimot ikke bli like store, selv om de fortsatt vil være til stede.

⁶³ www.skat.dk

⁶⁴ TfS 2004,766

En sammenlikning med Norge på dette punkt viser at reglene i Norge medfører større kumulasjon da ikke noen del av beløpet er fradragsberettiget.

TfS 2004,766 (som omtalt ovenfor) belyser også hvor grensen mellom restaurantkostnader og kost-kostnader går. Restaurantkostnader foreligger når maten inntas på stedet. Skillet har betydning for det tilfellet om det kun er halvparten av kostnadene som er avskåret fradragsrett, eller alle.

I den juridiske veiledning til momsloven ⁶⁵følger at catering ikke regnes som en ”restaurationsydelse”, det er derfor ikke fradrag for mat som bestilles fra slike virksomheter.

Det følger også av denne at restaurantytelser ikke er omfattet av bestemmelsen om kost til ansatte.

I Norge er hverken utgifter til cateringytelser eller restaurantytelser fradragsberettiget da det (som oftest kan) regnes som kost til de ansatte etter bokstav d).

I forslag til folketingsbeslutning (nr. B 49) fremsatt 13 mars 2012, ble det fremsatt forslag om fullt fradrag for restaurantytelser.

Dersom et slikt forslag går igjennom medfører det enda større forskjeller mellom dansk og norsk rett.

⁶⁵ www.skat.dk

8.2 Kost og naturalavlønning

Etter §42 1) er kost til virksomhetens innehaver og personale avskåret fradragsrett. Etter 3) er også naturalavlønning av virksomhetens personale omfattet.

Som "kost" menes mat innkjøpt til bedriftens ansatte. I TfS 2004,766 var spørsmålet om mva på et selskaps innkjøp av mat til et personalarrangement kunne kreves fradratt. Maten var inntatt i selskapets lokaler. Landsskatteretten fant her at det ikke var tale om en "restaurationsydelse" men derimot "kost". Fradrag ble derfor nektet.

Det følger også av TfS2005,233 at bestemmelsen omfatter generelle matordninger så som den enkeltstående bespisning av den ansatte i interne møter osv.

Begrepet fortolkes av avgiftsmyndighetene bredt. Utgifter til restaurantbesøk er derimot ikke omfattet av kostbesemmelsen. Dette følger av den danske momsveiledningen.

Begrepet "naturalavlønning" må etter dansk rett forstås som utgifter til avlønning av virksomhetens ansatte in naturalia.

I TfS 2001,96 ble en kursutgift med henblikk på tilretteleggelse for de ansattes seniortilværelse ansett å være fradragsberettiget personalutgift, og således ikke naturalavlønning. En kan derfor si at naturalavlønning ikke er rene personalutgifter.

Utgifter til parkeringsplass eller andre liknende goder må derfor regnes som naturalytelser. Det følger ellers av dansk rettspraksis ⁶⁶ at billetter til underholdningsarrangement (her: fotballkamper) heller ikke er fradragsberettiget grunnet deres karakter av naturalytelse. Etter momsloven § 40 Stk. 2 skal "avgift vedrørende anskaffelse og drift af telefoner" fradras med halvparten.

Vilkårene her er at virksomheten er registrert hos told -og skatteforvaltningen, og at anskaffelsen har skjedd med "henblikk på benyttelse i virksomhetens tjeneste".

⁶⁶ SKM.2006.398.HR

Etter norsk rett er (gratis) telefon å anse for en form for naturalavlønning. Dette vil nok også kunne innfortolkes i det danske begrepet, men her er det- som en ser- inntatt et unntak. For danske virksomheter medfører dette færre kumulative effekter - nærmere bestemt halvparten enn hva som for denne formen for naturalavlønnings vedkommende vil være tilfellet i norsk rett.

Ordlyden i den danske bestemmelse hva gjelder naturalavlønning henspiller seg på bedriftens "personale"- ikke også bedriftens "innehaver" slik kost-bestemmelsen gjør.

En skulle derfor kunne tolke dette slik at bedriftens eier kunne naturalavlønnnes uten at det oppstod begrensninger i fradragsretten.

Skatterådet fant derimot i SKM.2011.451.SR, at et selskap ikke hadde fradrag for driftsutgifterne på en husbåt, som blev stilt til rådighet som "fri husbåt" for selskapets hovedaksjonær og direktør.

Konklusjonen etter dette er at det ikke foreligger noen absolutt fradragsrett hva gjelder naturalavlønning for eiere.

8.3 Representasjon

Representasjonskostnader er avskåret fradragsrett etter momsloven § 42 5). Begrepet «representasjon» har en videre betydning etter dansk rett enn i direktivets forstand.

Etter direktivet omfatter representasjon kun utgifter til blomster, tobakk og lignende, jfr. den veiledningen til ml §42.

Etter dansk nasjonal rett er restaurantregninger omfattet av ordlyden.

I Landsskatterettens avgjørelse (TfS 2000.101) ble bispising av forretningsforbindelser i egen kantine ansett som representasjon og således omfattet av momsloven § 42.

I sak C-371/07 Danfoss A/S og AstraZeneca A/S uttalte EF-domstolen at sjette direktivs artikkel 17. Nr. 6, annet avsnitt skulle tolkes slik at den er til hinder for at en medlemsstat anvender et unntak fra retten til fradrag i forbindelse med virksomhetskantiners gratis bispising av forretningsforbindelser og personale, og at det ikke skal betales uttaksmerverdiavgift.

Som følge av EF-domstolens praksis på dette punkt, er praksis og de danske skattemyndighetene av den oppfatning at servering under møter i virksomheten er oppfylt dersom det gjelder møter med forretningsforbindelser, interne kursaktiviteter, interne møter med faglig innhold (temadager) osv.

Betingelsene for fradragsrett er derimot ikke oppfylt for den daglige bespisning av medarbeidere, sosiale arrangementer, gratis frukt, kaffe/ te som står til rådighet for de ansatte osv. Det synes her å gå et skille mellom ekstern og intern representasjon, der det for den eksterne representasjon ikke foreligger en absolutt fradragsbegrensning.

Det er derimot uttalt at skatteministeriet er av den oppfattelse "at betingelserne for moms ved bespisning af medarbejdere i forbindelse med overarbejde er opfyldt, når der er tale om konkret (uvarslet) beordret overarbejde".

Overtidsmat er altså (på visse vilkår) fradragsberettiget etter dansk lovgivning. Her ser vi en stor forskjell fra Norge- hvor kun overtidsmat er fradragsberettiget etter den skatterettslige lovgivning, men ikke etter den avgiftsmessige - da overtidsmat etter norsk rett regnes som "kost".

Dette medfører en større avgiftskumulasjon for norsk retts vedkommende.

8.3.1 Reklame

I dansk rett foreligger det en særlig avgrensning til reklame. Grunnen til dette er at driftsutgifter til reklame ikke er omfattet av fradragsbegrensningsregelen i § 42.

"Løbende udgifter i form af driftsudgifter til reklame er skattemæssigt fradragsberettigede i virksomhedens indkomst". Dette fremkommer av momsveiledningen.

Det karakteristiske for reklameutgifter er at de som ellers tar sikte på å opprettholde virksomhetens "almindelige omdømme eller fremme dens interesser ved at gøre den kendt og

fordelagtigt bemærket". Videre avholdes slike gjerne overfor en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder". ⁶⁷

Dersom noe spres til en bestemt krets av personer følger det av dansk praksis at slike utgifter er å anse som representasjonsutgifter.

Innkjøp av reklameartikler er fradragsberettigede så lenge innkjøpsprisen ikke er over 100 kr. eksklusive moms jfr. momsveiledningen.

Denne regelen er altså lik den vi har i norsk rett, forskjellen ligger i beløpsgrensen der den i norsk rett er satt til 100 kr. inklusive moms.

8.4 Gaver

Gaver er i motsetning til reklameutgifter ikke fradragsberettiget jfr. ml § 42. Stk 1 nr. 5.

Bestemmelsen begrenser allikevel kun fradragsretten for egentlige gaveytelser fra virksomheten. Hva menes så med dette?

Rettspraksis kan her belyse når det er tale om en "egentlig gaveytelse".

I TfS1997,568MNA kunne et selskap ikke fratrekke merverdiavgift på personalgave. Slike gaver kan også tenkes omfattet av regelen om naturalavlønning. Heller ikke tilfeller der det foreligger utdeling av premie ⁶⁸eller der det foreligger en gratis utdeling uten logo ⁶⁹er utgiften fradragsberettiget.

Det er i bestemmelsen ikke innlagt noen begrensning med hensyn til kretsen av gavemottakere. Allikevel må bestemmelsen sees i sammenheng med bestemmelsen om reklameartikler.

Utgifter til reklameartikler (også i form av gaver) vil dermed være fradragsberettiget (se over), og det blir derfor avgjørende å foreta et skille.

De tre nordiske landene har på dette punkt tilsvarende like regler, og samme oppfatning av disse. Kumulasjonen vil derfor heller ikke være større eller mindre i noen av landene.

⁶⁷ Momsveiledningen

⁶⁸ MNA1968,190

⁶⁹ MNA1987,983

8.5 Bolig, fritidshjem, feriehjem osv.

Anskaffelses,- og driftskostnadene av bolig, fritidshjem, feriehjem etc. er også unntatt fradragsrett, jfr. § 42. 2) og 4).

De danske reglene er på dette punktet like som de norske.

Bestemmelsen må sees i sammenheng med §39 Stk. 2 der lokaler som anvendes som bolig for virksomhetens personale, ikke anses som anvendt i virksomhetens lokaler, selv om lokalene også anvendes i "disse personers erhverv".

På dette punktet skiller dansk rett seg fra svensk rett (og også norsk)- der det avgjørende er lokalenes bruk. Dansk rett synes etter dette strengere enn de to øvrige nordiske landenes rett. Faren for at det oppstår kumulative effekter er derfor her større. Dette lempes noe av "unntaket" - for dersom virksomheten utleier en bolig til f.eks. de ansatte vil denne utleien være omfattet av fradragsretten , så lenge denne er omfattet av en frivillig registrering, jfr. §39 Stk. 2.2) jfr. §51 Stk. 1. Det følger videre av § 51 at den frivillige registrering "kan ikke omfatte udlejning til boligformål".

Ordlyden må altså tolkes dithen at det kun er utleie av fritidshjem/feriehjem som er omfattet av dette "unntaket", og som således ikke er omfattet av fradragsbegresningen.

Begrunnelsen for unntaket om utleie er fordi denne blir å anse som en "selvstendig erhvervsmæssig aktivitet" ⁷⁰.

8.6 Personkjøretøy

Etter Ml § 42.7 foreligger det også en begrensning på anskaffelse og drift av personmotor-kjøretøy «der er indrettet til befordring af ikke mere end 9 personer» . Bestemmelsen innebærer at slike kjøretøy som eksempelvis busser ikke er omfattet.

Etter ml stk. 6 foreligger det - på lik linje med norsk og svensk rett - et unntak for bilforhandlere, bilutleiere og kjøreskoler. Disse gruppene kan fradra avgiften av innkjøp til slike formål. Det er allikevel i dansk lovgivning innført et unntak for personbefordring, tilsvarende det norske. Dette medfører større kumulasjon for dansk retts vedkommende.

Det foreligger etter dansk rett et unntak fra denne bestemmelsen for virksomheter som leier personkjøretøy i mer enn 6 måneder sammenhengende jfr. §42. Stk. 4.. Avgiften av leien (det er ikke nevnt noe om driftskostnader) kan da fradras med 25 %, jfr. ml § 42. stk. 4. Forutsetningen for denne fradragsretten er at 10% av den årlige kjørsel av kjøretøyet anvendes i forbindelse med levering av varer og ytelser fra virksomheten, jfr. §42. stk. 4.

Som en ser omfatter dette kun leasing/ leie - for kjøp av eget kjøretøy foreligger det ingen fradragsrett, og her vil de kumulative effektene slå inn for fullt.

Svensk og dansk rett har her lignende regler- Danmark noe lempeligere enn Sverige. Norge skiller seg derimot ut med ingen tilsvarende bestemmelse om en viss fradragsrett, noe som medfører større kumulasjonsvirkninger for Norges vedkommende.

Det foreligger ikke fradragsrett for drivstoffutgifter på annet enn personbiler som drives i utleievirksomhet e.l samt varebil, buss osv. Dette fremkommer av skatteministeriets svar på spørsmål nr. 385 af 24. februar 2012.

9 Tilbakebetaling av moms fra Sverige og Danmark

Innen EU er det to direktiver som regulerer retten til refusjon. Refusjon vil si å få tilbake avgiftskostnader i et EU-land hvor en virksomhet ikke er avgiftspliktig.⁷¹ For avgiftspliktige personer fra andre EU-land reguleres retten av det åttende direktiv, mens for avgiftspliktige personer fra andre EU-land (herunder Norge) reguleres dette av det trettende direktiv-86/560/EEC av 17 november 1986.

Her innrømmes ikke-EU-medlemsstater en refusjonsrett på nærmere angitte vilkår.

I artikkel 1 er det skrevet at den som søker refusjon ikke må ha "his business nor a fixed establishment from which business transactions are effected, nor, if such business or fixed establishment exists, his permanent address or usual place of residence" i det aktuelle land det søkes refusjon fra.

Dette innebærer altså at virksomheten hverken må være etablert eller ha fast forretningssted i landet, eller være momsregistrert der. Har den utenlandske næringsdrivende pådratt seg avgiftskostnadene ved å utøve en aktivitet i søkerlandet som tilsier registreringsplikt, vil en søknad om refusjon bli avslått.⁷²

Det som her er sagt gjelder den perioden tilbakebetalingen gjelder for.

Videre er det et vilkår om at søkeren må utøve en aktivitet som, dersom den ble drevet i søkerlandet, hadde vært avgiftspliktig der. Forskjellen fra vilkåret over er det særlige fokuset på typen aktivitet. Som eksempel i litteraturen⁷³ nevnes norske advokater som før 2001 drev aktivitet utenfor det norske avgiftssystemet. Advokattjenester var imidlertid avgiftspliktige i Sverige. På denne måten kunne en norsk advokat søke refundert svenske avgiftskostnader i Sverige, til tross for at aktiviteten ikke var avgiftspliktig i Norge.

Det følger også av merverdiavgiftssystemets prinsipper og hovedregelen i det sjette avgiftsdirektiv om fradragsrett at de kjøpte varene eller ytelsene må videre brukes i ervervs-messig virksomhet. Det må også dokumenteres at en driver slik virksomhet i sitt hjemland.

⁷¹ Merverdiavgift i EU (2003) s. 67

⁷² Merverdiavgift i EU (2003) s. 67

⁷³ Merverdiavgift i EU (2003) s. 67

Artikkel 3.2 oppstiller en plikt til ikke å favorisere avgiftspliktige fra land utenfor Fellesskapet (EU). Dette innebærer blant annet at det individuelle lands fradragsbegrensninger må respekteres. Dette vil si at en utenlandsk virksomhet må forholde seg til fradragsbegrensningene på lik linje med landets virksomheter.

Tilbakebetaling er ikke noe som skjer automatisk, men noe en må søke om jfr. artikkel 3.1.

10 Avslutning

Fradragsbegrensningene i norsk rett er vide, med få rom for unntak.

Dette medfører at begrensningene kan ramme de næringsdrivende urimelig hardt.

Selv om kostnadene til en vare er til bruk i virksomheten er det ikke dermed slik at disse automatisk vil være fradragsberettiget, for dersom en vare bærer et forbrukerrettslig preg⁷⁴ vil den være avskåret fradragsrett.

Fradragsbegrensningene i norsk rett avviker på flere områder fra hva som gjelder på skatterettens område. Hensynet til nøytralitet og hensynet til en (bedre) sammenheng i systemet tilsier at reglene på merverdiavgiftens område burde tilpasses disse.

Hva gjelder Norge, Sverige og Danmark har et felles mål for disse landenes lovgivning gjennomgående vært å oppnå en felles, ensartet tolkning og praksis.

Avgiftsretten er intet unntak.

Norge har, som det eneste ikke-medlemmet av EU blant de tre landene, forsøkt å følge EU-lovgivningen på avgiftsrettens område. Det siktes her til det sjette avgiftsdirektiv.

Selv om reglene er (forsøkt) bygget etter de samme tolkningsregler, på de samme prinsipper og hensyn, er fortsatt fradragsbegrensningene i landene forskjellige.

Norge er det landet med flest avvik blant disse tre. Fradragsbegrensningene her er både flere og videre. En kan spørre hva som kan være årsaken dette?

En kan blant annet tenke seg dette begrunnet i de næringspolitiske hensyn, og det faktum at disse ikke står like sterkt i Norge som i de øvrige nordiske landene.

Hver fradragsbegrensning medfører kumulative effekter som igjen kan ha ulike virkninger.

Westberg nevner i sin bok ⁷⁵ svekkelse av konkurransenøytraliteten som en slik virkning.

To selskaper som driver innenfor samme bransje vil kunne komme forskjellig ut avgiftsmessig kun basert på f.eks. valg av markedsføring. Som eksempel i boken nevnes det tilfel-

⁷⁴ § 8-3 og § 8-4

⁷⁵ Nordisk mervärdesskatterätt (1994) s. 422-423

let at det ene selskapet benytter seg av telefon,-og mail-markedsføring. Dette vil kunne få fradragsført sin mva til slike utgifter. Det selskapet som derimot velger en mer aktiv markedsføring, ved å reise rundt og pådra seg restaurant,-og hotellregninger vil kanskje komme i en ugunstigere posisjon avgiftsmessig (avhengig av det enkelte lands rett).

En slik form for svekkelse av konkurransen og for den varierende grad av kumulasjon kan en se på som en "intern diskriminering". Men det finnes også en form for "ekstern diskriminering". Dette foreligger når selskaper i ett land har begrensninger i fradragsretten sammenliknet med andre land som har mer generøse fradragsregler. Slike forskjeller kan også medføre en avgiftsplanlegging, der land med mindre generøse fradragsregler legger konferanser osv. til land der slike utgifter i forbindelse med denne type aktivitet blir fradratt.

11 Litteraturliste

11.1 Lover

- 2009 L19.06.2009 nr. 58 Lov om merverdiavgift
- 1969 L19.06.1969 nr. 66 Lov om merverdiavgift (OPPHEVET)
- 1999 L26.03.1999 nr.14 Lov om skatt av formue og inntekt
- 1814 L17.05.1814 Kongeriket Norges Grundlov , given i Rigsforsamlingen paa Eidsvoll
den 17de Mai 1814
- 1961 L12.05.1961 nr.2 Lov om opphavsrett til åndsverk mv. (Åndsverkloven)

11.1.1 Internasjonale lover

Mervärdesskattelag (1994:200)

Inkomstskattelagen (1999:1229)

LBK nr. 106 af 23/01/2013 Bekendtgjørelse af lov om merværdiafgift (momsloven)

11.2 Direktiver

2006/112/EF av den 28 november 2006 (Det sjette merverdiavgiftsdirektiv)

86/560/EEC av 17 november 1986 (Det trettende merverdiavgiftsdirektiv)

11.3 Forskrifter

F15.12.2009 nr. 1540 Forskrift til merverdiavgiftsloven (FMVA)

Forskrift om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2012

11.4 Forarbeider

Prop. 1 LS (2012-2013)	Skatter, avgifter og toll 2013
Ot.prp. nr. 55 (1996-1997)	Om lov om serveringsvirksomhet (serveringsloven)
Ot.prp.nr. 17 (1968-1969)	Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven)
Ot.prp. nr. 30 (1982-1983)	
Ot.prp.nr. 1 (2005-2006)	Skatte-og avgiftsopplegget 2006- lovendringer
Ot.prp.nr. 77 (2005-2006)	Om lov om endringer i skatte-og avgiftslovgivinga mv.
Prp.119 LS (2009-2010)	Endringer i merverdiavgiftsloven mv. og Stortingets vedtak om merverdiavgift
Ot. prp. nr. 20 (1973-74)	
Ot.prp nr. 76 (2008-2009)	Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
Ot.prp. nr. 68 (2003-2004)	Om lov om endringer i skatte-og avgiftslovgivinga mv.
Innst .O. nr. 20 (2003-2004)	Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2004- lovendringer
Prop. 1963:96 (Svensk)	Avdrag för representationskostnader

11.5 Vedtak

Storingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2013

11.6 Dommer

11.6.1 Høyesterett

Rt 1985 s. 83
Rt 2008 s. 939
Rt 2003 s. 1821
Rt 2004 s. 738
Rt. 1986 s.826
Rt 2006 s. 396

11.6.2 Tingrett

Oslo byretts dom av 19.juni 1999

Oslo byretts dom av 22.oktober 1999

Utv 2012 s. 1289 (Saksnr: 11-166061TVI-OTIR/07)

11.7 Avgjørelser fra klagenemnda for merverdiavgift

Klagenemdssak nr. 6196 av 16 juni 2008

Klagenemdssak nr. 4853 av 1.september 2003

KMVA nr.4853 av 1.september 2003

Klagenemdssak nr. 5088 av 29.mars 2004

KMVA 5001 av 30. November 2003

Klagenemdssak nr. 5123 av 24.mai 2004

KMVA 3339

KMVA 5036 av 8. Desember 2003

Klagenemdssak nr. 5382 av 13. juni 2005

Klagenemdssak nr. 5755 av 11 desember 2006

Klagenemdssak nr. 6900 (2011-02-18.6900)

Klagenemdssak. Nr. 6841 av 13.10.2010

Klagenemdssak nr. 3556

Klagenemdssak nr. 3776

KMVA 4583 av 29. Oktober 2001

11.8 Internasjonale avgjørelser

11.8.1 EU

Case C-4/94 (BLP), [1995] ECR-I-0983

Case C-33/03

C-25/03 Hans U. Hundt- Ebwein

C-371/07 Danfoss A/S og AstraZeneca A/S

11.8.2 Regjeringsretten

RÅ 2010 ref.33

11.8.3 Høyesterett

SKM.2006.398.HR

11.8.4 Landsskatteretten

TfS 2004,766

TfS 2005,233

TfS 2001,96

TfS 1997, 568MNA

MNA1987, 983

MNA1968,190

11.9 Uttalelser, Skriv, BFU etc.

Skattedirektoratets fellesskriv 4.10.11

Skatteetatens veiledning til næringsdrivende

Finansdepartementets uttalelse om arbeidstøy av 26.april 1971

Skattedirektoratets melding Av 8/87 av 13. April 1987 nr. 17

Tolknings- og prinsipputtalelse 2006-09-13. 1910/2002

Rikskattestyrets rundskriv nr. 498

Skattedirektoratets melding Av 20/79 av 27. september 1979 nr. 9

SKD 2/13 24.januar 2013

Skattedirektoratets uttalelse datert 18.01.02

Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet - BFU 51/07 avgitt 01.10.2007

Forslag til folketingsbeslutning (nr. B 49) fremsatt 13 mars 2012 (Danmark)

Skatteministeriets svar på spørsmål nr. 385 af 24. februar 2012 (Danmark)

11.10 Litteratur

Norsk lovkommentar

Skatteetaten, *Merverdiavgiftshåndboken*, 8. Utgave 2012

Momsvejledningen 2012-2 (dansk rett)

Gjems- Onstad, Ole og Tor S Kildal *Lærebok i merverdiavgift*, 3 utgave. Oslo , 2009

Hov, Jo *Avtaleslutning og ugyldighet, kontraktsrett I*, 3. Utgave. Oslo, 2002

Refsland, Thor og Hilde Alvsåker *Lærebok i merverdiavgift- innføring i merverdiavgiften*, 9 utgave. Oslo, 2010

Gjems-Onstad, Ole, Tor S. Kildal og Cecilie Aasprong Dyrnes, *Praktisk merverdiavgift*, 1 utgave. Oslo, 2012

Skaar, Arvid Aage og Tor S. Kildal, *Bedriftsskatterett*, 12 utgave. Oslo, 2012

Bøsterud, Christin og Alexander With, *Merverdiavgift i EU- en innføring*, 1 utgave . Oslo, 2003

Westberg, Björn, *Nordisk mervärdeskatterätt*. Stockholm 1993

Forssén, Björn, *Mervärdeskatt*, 1 utgave. Stockholm 1993

11.11 Nettsider

<https://innsida.ntnu.no/wiki/-wiki/Norsk/Regnskap+-+Merverdiavgift+og+kunst>

www.taxnorway.no

www.skatteetaten.no

www.skatteverket.se

www.tax.dk

www.rechtsdata.no

